

UNIVERSIDAD DE PANAMÁ

VICERRECTORÍA DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO

**MAESTRÍA EN DERECHO CON ESPECIALIZACIÓN EN
CIENCIAS PENALES**

**POLÍTICA CRIMINAL EN EL DELITO DE
DEFRAUDACIÓN FISCAL**

DELIA ADELINA DE CASTRO DÍAZ

**Tesis presentada como uno de los
requisitos para optar por el título de
Magistra en Derecho con
especialización en Ciencias
Penales**

PANAMA REPUBLICA DE PANAMÁ

2008

DEDICATORIA

**A mi esposo y a mi hija por estar conmigo
cada día dándome su amor y su compañía porque
cada palabra escrita en este trabajo ha representado
un segundo menos de tiempo dedicado a ellos y a la
vez una inversión para nuestro futuro juntos**

AGRADECIMIENTO

A Dios por haberme dado la fuerza y determinación para iniciar y terminar este trabajo por favorecerme con nuevas y maravillosas amistades que germinaron en el curso de la Maestría y por los profesores que puso en mi camino para orientarme y crecer con su ejemplo

INDICE

Dedicatoria

Agradecimiento

Índice

Índice de cuadros

Índice de gráficas

Resumen

Summary

Introducción 1

CAPÍTULO 1

EL PROBLEMA

| | |
|--|----------|
| 1 1 Antecedentes del problema | 1 |
| 1 2 Planteamiento del problema | 2 |
| 1 3 Justificación e importancia de la investigación | 2 |
| 1 4 Objetivos | 5 |
| 1 4 1 Generales | 5 |
| 1 4 2 Específicos | 5 |
| 1 5 Hipótesis | 6 |
| 1 6 Metodología | 7 |

CAPÍTULO 2

MARCO DE REFERENCIA

| | | |
|--------------------|--|-----------|
| 2 1 | Antecedentes de estudios realizados | 9 |
| 2 2 | Marco teórico | 11 |
| 2 2 1 | Aspectos fundamentales de la defraudación fiscal | 11 |
| 2 2 1 1 | Determinaciones previas | 11 |
| 2 2 1 2 | Derecho Penal Económico | 13 |
| 2 2 1 2 1 | Su existencia | 13 |
| 2 2 1 2 2 | Concepto | 15 |
| 2 2 1 2 3 | Delitos económicos | 18 |
| 2 2 1 3 | Antecedentes del delito de defraudación fiscal | 22 |
| 2 2 1 4 | Regulación de la defraudación fiscal en el Código | |
| | Fiscal | 25 |
| 2 2 1 4 1 | Código Fiscal de 1917 | 26 |
| 2 2 1 4 2 | Código Fiscal de 1956 | 27 |
| | 2 2 1 4 2 1 Reforma del Código | |
| | Fiscal en 1961 | 28 |
| | 2 2 1 4 2 2 Reforma del Código | |
| | Fiscal en 1991 | 32 |
| 2 2 1 4 2 3 | Regulación actual de la defraudación fiscal | 33 |
| 2 2 1 4 2 4 | Intento de reforma del artículo 752 del | |
| | Código Fiscal | 36 |
| 2 2 1 5 | El delito de defraudación fiscal en el Anteproyecto | |
| | de Código Penal de 1998 | 37 |

| | | |
|-------------|---|----|
| 2 2 2 | Bien jurídico protegido en el delito de defraudación fiscal | 41 |
| 2 2 2 1 | En la doctrina | 41 |
| 2 2 2 1 1 | Orden Publico Económico | 41 |
| 2 2 2 1 2 | El deber de lealtad | 43 |
| 2 2 2 1 3 | Función del tributo | 44 |
| 2 2 2 1 4 | La Fe Publica | 45 |
| 2 2 2 1 5 | El Patrimonio | 47 |
| 2 2 2 1 6 | La Hacienda Publica | 49 |
| 2 2 2 1 7 | Nuestra opinión | 50 |
| 2 2 2 2 | En nuestra legislación | 51 |
| 2 2 2 2 1 | Protección constitucional de la Hacienda Publica | 52 |
| 2 2 2 2 2 | Protección legal de la Hacienda Publica | 57 |
| 2 2 2 2 3 | Protección de la Hacienda Municipal | 58 |
| 2 2 3 | Objeto material en el delito de defraudación fiscal | 60 |
| 2 2 3 1 | Impuestos | 62 |
| 2 2 3 2 | Tasa | 64 |
| 2 2 3 3 | Gravamen | 65 |
| 2 2 3 4 | Derecho | 66 |
| 2 2 3 5 | Contribuciones | 66 |
| 2 2 4 | Análisis dogmático de la defraudación fiscal | 67 |
| 2 2 4 1 | Tipo objetivo | 68 |
| 2 2 4 1 1 | Sujetos | 68 |
| 2 2 4 1 1 1 | Sujeto activo | 68 |
| 2 2 4 1 1 2 | Sujeto pasivo | 81 |

| | | |
|-----------------|---|-----|
| 2 2 4 1 2 | La conducta punible y sus modalidades | 82 |
| 2 2 4 1 2 1 | Presupuestos de la conducta punible | 82 |
| 2 2 4 1 2 1 1 | Existencia de la relación jurídico tributaria | 82 |
| 2 2 4 1 2 1 2 | La cuantía defraudada | 85 |
| 2 2 4 1 2 2 | La conducta punible de "defraudar" y sus modalidades | 92 |
| 2 2 4 1 2 2 1 | El acto de defraudar | 92 |
| 2 2 4 1 2 2 2 | Las modalidades delictivas | 97 |
| 2 2 4 1 2 2 2 1 | Evasión total o parcial del pago de impuesto sobre la renta | 98 |
| 2 2 4 1 2 2 2 2 | Obtención de exoneración o devolución de impuestos a través de simulación de construcciones inversiones o actividades fomentadas por ley o decreto | 100 |
| 2 2 4 1 2 2 2 3 | Evasión total o parcial de cualquier clase de Impuestos derechos tasas o gravámenes | 104 |
| 2 2 4 1 2 2 2 4 | Problemática de la retención de tributos | 105 |
| 2 2 4 1 2 3 | El problema de la omisión | 109 |
| 2 2 4 2 | Tipo subjetivo | 115 |
| 2 2 4 2 1 | El dolo | 115 |
| 2 2 4 2 2 | La culpa | 117 |
| 2 2 4 2 3 | El error de tipo | 118 |
| 2 2 4 3 | Antijuridicidad y causas de justificación | 123 |
| 2 2 4 3 1 | Generalidades | 123 |
| 2 2 4 3 2 | Causas de justificación | 125 |

| | | |
|-------------|---|-----|
| 2 2 4 3 2 1 | El cumplimiento de un deber legal | 126 |
| 2 2 4 3 2 2 | Ejercicio legítimo de un derecho | 128 |
| 2 2 4 3 2 3 | Estado de necesidad | 136 |
| 2 2 4 3 2 4 | Legítima defensa | 138 |
| 2 2 4 3 2 5 | El consentimiento del ofendido | 139 |
| 2 2 4 4 | La culpabilidad (error de prohibición) | 142 |
| 2 2 4 5 | Formas de aparición delictiva | 148 |
| 2 2 4 5 1 | Consumación y tentativa | 148 |
| 2 2 4 5 1 1 | Consumación | 148 |
| 2 2 4 5 1 2 | Tentativa | 157 |
| 2 2 4 5 2 | Autoría y participación criminal | 158 |
| 2 2 4 6 | Consecuencias jurídicas | 159 |
| 2 2 4 6 1 | La pena | 159 |
| 2 2 4 6 2 | Circunstancias agravantes o atenuantes | 160 |
| 2 2 4 6 2 1 | Circunstancia agravante | 160 |
| 2 2 4 6 2 2 | Circunstancia atenuante (Regularización de la situación Tributaria) | 160 |
| 2 2 4 6 3 | El concurso de delitos | 161 |
| 2 2 4 6 3 1 | Concurso real | 162 |
| 2 2 4 6 3 2 | Concurso ideal | 162 |
| 2 2 4 7 | Defraudación fiscal proveniente de ganancias ilícitas | 163 |
| 2 2 4 8 | Responsabilidad civil derivada del delito | 167 |
| 2 2 5 | El delito de defraudación fiscal en el derecho comparado | 172 |
| 2 2 5 1 | España | 172 |

| | | |
|-------------|--|-----|
| 2 2 5 2 | Estados Unidos de América | 178 |
| 2 2 5 3 | México | 182 |
| 2 2 5 4 | Argentina | 186 |
| 2 2 5 5 | Peru | 189 |
| 2 2 5 6 | El Salvador | 194 |
| 2 2 5 7 | Otras consideraciones | 198 |
| 2 2 6 | Cuestiones de política criminal | 199 |
| 2 2 6 1 | Importancia de los ingresos tributarios en Panamá | 200 |
| 2 2 6 1 1 | Recaudación tributaria –vs presupuesto de gastos | 201 |
| 2 2 6 2 | Especial referencia al procedimiento penal tributario | |
| | En Panamá | 204 |
| 2 2 6 2 1 | Ante el Ministerio de Economía y Finanzas | 205 |
| 2 2 6 2 1 1 | Competencia | 205 |
| 2 2 6 2 1 2 | Procedimiento | 208 |
| 2 2 6 2 1 3 | Recursos | 213 |
| 2 2 6 2 2 | Ante los Municipios | 219 |
| 2 2 6 2 2 1 | Procedimiento | 219 |
| 2 2 6 3 | La Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia ante las demandas de plena jurisdicción relacionadas con defraudación fiscal | 223 |
| 2 2 6 4 | Implicaciones internacionales de la tipificación de la defraudación fiscal como delito | 241 |
| 2 2 6 4 1 | Asistencia legal internacional | 241 |
| 2 2 6 4 1 1 | Concepto | 241 |

| | | |
|-------------|--|-----|
| 2 2 6 4 1 2 | Mecanismos | 242 |
| 2 2 6 4 1 3 | Antecedentes | 243 |
| 2 2 6 4 1 4 | Tipos de tratados de asistencia legal mutua | 244 |
| 2 2 6 4 1 5 | Vigencia del principio de estricta legalidad en materia Internacional y la doble punibilidad | 244 |
| 2 2 6 4 1 6 | Otras consideraciones de fondo político criminales sobre la regulación de la defraudación fiscal como Delito en Panamá | 249 |

CAPÍTULO 3

MARCO METODOLÓGICO

| | | |
|-------|----------------------------------|-----|
| 3 1 | Tipos de investigación | 256 |
| 3 2 | Sujetos o fuentes de información | 257 |
| 3 3 | Variables | 258 |
| 3 3 1 | Definición conceptual | 258 |
| 3 3 2 | Definición operacional | 259 |
| 3 3 3 | Definición instrumental | 259 |
| 3 4 | Descripción de los instrumentos | 260 |
| 3 5 | Tratamiento de la información | 261 |

CAPITULO 4

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN

| | | |
|-------|---|-----|
| 4 1 | Estadísticas tributanas | 262 |
| 4 1 1 | Análisis de los ingresos tributarios durante los años 2000-2006 | 262 |

| | | |
|-------|---|-----|
| 4 1 2 | Análisis de los gastos | 264 |
| 4 2 | Análisis de la cantidad de denuncias recibidas por defraudación | |
| | Fiscal | 260 |
| 4 3 | Análisis cuantitativo de fallos | 268 |
| 4 4 | Análisis de asistencia legal mutua | 269 |

CAPITULO 5

APOORTE FINAL

| | | |
|-----|-------------------------|-----|
| 5 1 | Consideraciones previas | 271 |
| 5 2 | Propuesta | 273 |

| | |
|--------------|-----|
| CONCLUSIONES | 279 |
|--------------|-----|

| | |
|-----------------|-----|
| RECOMENDACIONES | 282 |
|-----------------|-----|

| | |
|--------------|-----|
| BIBLIOGRAFIA | 283 |
|--------------|-----|

| | |
|--------|-----|
| ANEXOS | 296 |
|--------|-----|

INDICE DE CUADROS

| Cuadro | Título | Página |
|---------------|---|---------------|
| I | Ingresos del Gobierno Central | 63 |
| II | Incentivos Fiscales | 101 |
| III | Operaciones del Gobierno Central | 263 |
| IV | Ingresos Corrientes del Gobierno Central | 264 |
| V | Operaciones del Gobierno Central | 265 |
| VI | Panama como estado Requerido | 269 |

INDICE DE GRAFICAS

| Gráfica | Título | Página |
|----------------|--|---------------|
| 1 | Denuncias por defraudación fiscal 2002 2006 | 267 |
| 2 | Causas tramitadas por la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia por Defraudación Fiscal 1993 2007 | 268 |
| 3 | Solicitudes de Asistencia judicial internacional 2000 2006 | 270 |

RESUMEN

El presente trabajo de investigación trata sobre la defraudación fiscal entendida como la evasión del pago total o parcial de los tributos que la ley le exige al contribuyente aportar al Fisco como una manifestación del poder de imperio del Estado. En el planteamos los aspectos relevantes de esta figura jurídica y analizamos si esta conducta ilícita debe ser tipificada en nuestra legislación como delito de conocimiento de la esfera penal o por el contrario debe mantenerse regulada en el ámbito administrativo. La metodología utilizada principalmente es la descriptiva en la que nos hemos servido de normas críticas del tipo de investigación histórica para conocer la evolución del Derecho Penal Económico y de la defraudación fiscal. De suma utilidad han sido los documentos jurídicos, la doctrina desarrollada por los autores que han investigado el tema, las leyes tributarias y la jurisprudencia que sobre defraudación fiscal ha dictado la Corte Suprema de Justicia a nivel constitucional y legal. De igual manera utilizamos los Códigos y leyes extranjeras que nos sirvieron para conocer el tratamiento de la defraudación fiscal en otras legislaciones y establecer una comparación con la nuestra. Presentamos estadísticas tributarias judiciales y administrativas sobre la defraudación fiscal. Como resultado de la investigación concluimos que nuestro sistema tributario territorial, nuestra calidad de centro financiero internacional y el hecho que la defraudación fiscal esté regulada en el ámbito administrativo que permite que sea investigada y sancionada siempre que se cuente con los recursos adecuados son fundamento suficiente para que la defraudación fiscal no sea elevada a la calidad de delito perseguible en la esfera penal que sólo debe ser utilizada cuando otras vías resultan ineficaces o inadecuadas para combatir conductas reprochables.

SUMARY

The following research is about the tax fraud mostly understood as the evasion of the total or partial tax payment that the contributor must pay to the treasury granted by law as a manifestation of the empire power of the State. In this work we set up the relevant aspects of the juridical figure and make an analysis about the illicit conduct and if it should be regulate in our legislation as a crime in the penal field or it may stay in the administrative ambit. The mainly methodology used is the descriptive but the critical norms of the historic investigation type is been useful to know the evolution of the Penal Economic Right and the tax fraud. The juridical documents the doctrine develop by the authors whom investigate the subject the tributary laws and the jurisprudence about tax fraud has proffered the Supreme Court of Justice in the constitutional and legal ambit has been very helpful. Likewise we used codes and foreign legislation to find out the treatment of the tax fraud in other legislations and to establish a comparison with ours. We show tributaries judicial and administrative statistics about the tax fraud. As a result of the investigation we conclude that our territorial tributary system, our international financial centre quality and the fact that the tax fraud is regulated in the administrative field that allows the conduct to be investigated and punished as long as it count with the appropriate resources are enough fundament to not contemplate the tax fraud as a crime in the penal sphere that only should be used when other means result inefficient or inadequate to combat reproachable conducts.

INTRODUCCIÓN

La defraudación fiscal es tan antigua como la existencia de los tributos. La evolución de las civilizaciones ha obligado a los gobernantes de los Estados a preocuparse por imponer cargas justas y proporcionales a los ingresos de los asociados. Así mismo, los contribuyentes han venido a ser más conscientes de su obligación correlativa con el Fisco.

Aun no hemos llegado a una situación perfecta en la que toda persona que genera cierta cantidad de ingresos o ganancias en un territorio comprenda que de allí surge un deber tributario, así como tampoco se ha logrado que los ingresos tributarios redunden de manera efectiva en beneficio de toda la comunidad y en especial de las áreas de mayor pobreza o más carentes de recursos. No obstante, es innegable la importancia que poseen las recaudaciones tributarias para el sostenimiento del Estado.

Ha sido labor de cada país determinar de acuerdo a su política criminal si la defraudación fiscal debe ser tratada como delito o como falta y en consecuencia si es de conocimiento de la esfera penal ordinaria o de las autoridades administrativas.

Nuestro paso por la Maestría en Derecho con especialización en Ciencias Penales, especialmente el curso Cuestiones esenciales de la parte especial

nos motivó a la elección de este tema para desarrollarlo como trabajo de graduación por lo interesante de su regulación ya sea como falta administrativa o como delito así como los efectos y consecuencias que producen cada una de las mencionadas opciones. Es por eso que ha sido titulado Política Criminal en el delito de defraudación fiscal cuyo propósito primordial es determinar qué posición es la más favorable para Panamá.

En el primer capítulo presentamos el marco metodológico al que ha estado sujeto la investigación realizada sus antecedentes justificación e importancia problemas que presenta hipótesis planteada y los métodos aplicados para lograr los objetivos trazados.

Luego en el segundo capítulo abordamos el marco de referencia y dentro del marco teórico los aspectos fundamentales de la defraudación fiscal su calificación doctrinal como delito económico su evolución histórica de manera general y en especial en nuestra legislación donde tradicionalmente ha estado regulada en el Código Fiscal.

Proseguimos con la discusión desglosando los bienes jurídicos tutelados que por consideración doctrinal son los objetos de protección en esa clase de ilícitos profundizando en la determinación de ese aspecto a nivel nacional.

Posteriormente nos introducimos al análisis dogmático jurídico del delito de defraudación fiscal tomando como base la única norma que ha existido en Panamá mediante la cual se pretendió tipificar como un ilícito propio de la esfera penal esa conducta. Nos referimos al artículo 203 del Anteproyecto de Código Penal de 1998.

Lo anterior dio paso a que examináramos otras legislaciones en las que se contempla la defraudación fiscal como delito. Tal es el caso de España, Argentina, Estados Unidos de América, México, Perú y El Salvador, siendo que de cada una de ellas se derivan las fortalezas y debilidades de su regulación penal tributaria.

En el tercer capítulo exponemos el marco metodológico detallando que hemos realizado una investigación descriptiva en la que nos auxiliamos de otros métodos como el histórico y el comparativo.

En el cuarto capítulo nos correspondió abordar los aspectos prácticos de la defraudación fiscal y nos volcamos al análisis de la realidad panameña. Exponemos cifras de ingresos tributarios y gastos del gobierno que reflejan la importancia de los impuestos en Panamá, el procedimiento administrativo que se ha seguido a nivel nacional y municipal en torno a la defraudación fiscal, la intervención de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia en esos

procedimientos así como la posibilidad o no de prestar asistencia judicial internacional en ese materia Finalmente planteamos algunas cuestiones de política criminal que a nuestro juicio impiden que Panamá pueda regular la defraudación fiscal en la vía penal por el momento

Culminamos nuestra labor académica con las conclusiones a que nos hizo arribar el estudio de todo el material acopiado y las recomendaciones para contar con una mejor regulación de la defraudación fiscal en la vía administrativa

Ha sido un trabajo arduo en el que hemos tratado de condensar todos los aspectos relevantes de la defraudación fiscal para que sirva como documento de consulta para todos aquellos que tengan interés en la materia

CAPÍTULO 1

EL PROBLEMA

1.1 Antecedentes del problema

En el año 2005 con motivo del interés del gobierno en la reforma del sistema tributario panameño se presentó a la Asamblea Nacional de Diputados un proyecto de ley de equidad fiscal en el que se modificaba el artículo 752 del Código Fiscal en el sentido de sancionar la defraudación fiscal con pena de arresto de 2 a 5 años. La duración de la sanción privativa de libertad que se pretendía incluir aproximaba mucho más la conducta evasiva de impuestos a un delito que a una falta administrativa.

Dicha reforma no fue aprobada en el primer debate que tuvo lugar en la Comisión de Hacienda Pública, Planificación y Política Económica de la Asamblea Nacional de Diputados en virtud de la oposición de distintos sectores del país. Sin embargo, no deja de ser tema de análisis y de preocupación que se necesita que el sistema tributario panameño sea más eficiente y por ende cabe la posibilidad de que a través de la incorporación a nuestro ordenamiento jurídico de un tipo penal mediante el cual se sancione ejemplarmente a aquellas personas que evaden impuestos afectando al fisco y a todos los habitantes de Panamá se pueda contribuir a mejorar dicha situación.

En el informe de la Comisión de Hacienda Pública, Planificación y Política Económica relativo al proyecto de ley de equidad fiscal se estableció en cuanto a la evasión fiscal que el monto de la misma en nuestro país es de varios

cientos de millones de balboas y que el proyecto pretendía tipificar de forma más clara el delito de defraudación fiscal y establecer una mayor sanción

Antes de esta iniciativa el Anteproyecto de Código Penal de 1998 proponía sancionar a aquellas personas que cometieran el delito de defraudación fiscal en el artículo 203 pero este fue eliminado en el Anteproyecto de Código Penal Revisado de 1999

No podemos perder de vista que continua existiendo un problema latente el de la evasión fiscal y se hace necesario establecer el rumbo que seguirá Panamá al respecto

1 2 Planteamiento del problema

Por lo anterior en este trabajo de investigación interesa encontrar respuesta a las siguientes interrogantes

- ¿Necesita Panamá una norma penal a través de la cual se tipifique como delito la defraudación fiscal?
- ¿Qué problemática penal y procesal presentaría la introducción de este tipo penal a la legislación panameña?

1 3 Justificación e importancia de la investigación

Panamá mantiene diversas ventajas impositivas para empresas extranjeras depósitos internacionales una muy flexible ley de sociedades anónimas facilidades para el abanderamiento de naves entre otros beneficios

que se reflejan en la disminución impositiva de quienes los disfrutan que han hecho que a nuestro país se le diera la denominación de paraíso fiscal

Sin embargo esa calidad que se nos ha atribuido no puede ir en desmedro de los intereses económicos internos pues es necesario proteger nuestra Hacienda Pública eficazmente para poder hacer progresar nuestro país y su economía

Como se estableció en la exposición de motivos de la ley de equidad fiscal el sistema tributario panameño es regresivo lo que significa que los grupos de menor ingreso cargan efectivamente cuatro veces la presión tributaria comparada con los grupos de mayor ingreso como resultado de la estrechez de la base imponible ya que en el caso de las personas naturales o individuos los impuestos tienen mayor incidencia mientras que en el caso de las personas jurídicas o empresas los sistemas de incentivos y otras vías de elusión fiscal permiten reducir significativamente el impuesto a pagar por estos contribuyentes

Se reconoce en dicho documento que la evasión fiscal sobre todo de entes jurídicos es un problema por resolver

Si bien es cierto los grupos empresariales se opusieron a la reforma del artículo 752 del Código Fiscal y se logró que dicha modificación fuera eliminada del proyecto de ley esto no indica que se haya cerrado el paso a la discusión de la necesidad de una modificación en las normas que sancionan la defraudación fiscal y que inclusive se pueda hablar de la creación de un tipo penal en la materia

Al realizar las labores investigativas para hacer realidad este trabajo final de Maestría conocimos que la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas oficina en la cual se receptan la mayor parte de los tributos nacionales en su labor de fiscalización de las declaraciones de renta presentadas ordena la corrección de aproximadamente el 98% de las liquidaciones de los contribuyentes situación que conlleva la presentación de una nueva declaración y el pago del tributo correctamente Tal proceder según se nos explicó se debe a que se hace muy difícil corroborar que dicha conducta es decir que la incorrecta presentación de la liquidación del tributo se realizó con la intención de defraudar al Fisco

De igual forma se nos comunicó que no se había sancionado a persona alguna por defraudación fiscal propiamente tal en la provincia de Panamá

Esto nos indica que hay una disparidad entre lo que realmente sucede en la Dirección General de Ingresos y el sentir de las autoridades que elaboraron el proyecto de ley de equidad fiscal que consideran que sí se está evadiendo impuestos y por sumas millonarias

Es de gran importancia determinar si la inclusión de un tipo penal relativo a la defraudación tributaria por razón de la finalidad preventiva que por naturaleza tienen las normas penales pudiera contribuir a una mejor labor tributaria de manera tal que este se adicione a los mecanismos con que cuenta el Estado para garantizar la recaudación apropiada de los ingresos que anualmente debe obtener el Tesoro Nacional

Recordemos que uno de los mecanismos para garantizar el desarrollo de un país es que tenga un sistema tributario eficaz pues de la función de recaudación depende la del gasto publico a través del cual se pueden realizar obras publicas e invertir en vivienda educación salud entre otras necesidades de los nacionales

En nuestro medio no tenemos hasta la fecha un estudio que aborde el tema de la defraudación tributaria desde el punto de vista de política criminal por lo que consideramos que es de suma importancia efectuar esta tarea con miras a destacar entre otros aspectos su necesidad de inclusión en nuestra legislación penal para tutelar efectivamente la Hacienda Publica

1 4 Objetivos

1 4 1 Generales

- Determinar si nuestro ordenamiento penal sustantivo debe ser reformado para incluir el delito de defraudación fiscal
- Explicar de manera amplia en qué consiste el delito de defraudación fiscal

1 4 2 Específicos

- Establecer si Panamá necesita una norma penal a través de la cual se tipifique el delito de defraudación fiscal
- Identificar los problemas prácticos penales y procesales que podría acarrear la existencia en nuestro ordenamiento jurídico

penal de una norma a través de la cual se tipifique el delito de defraudación fiscal

1.5 Hipótesis

Existe la necesidad de que la defraudación fiscal sea considerada como delito a efectos de por un lado prevenir la comisión de esa clase de conductas que tanto afectan a la Hacienda Pública y por otro procurar una persecución más efectiva a los evasores de tributos de alta monta para evitar la reiteración delictiva y lograr adquirir mayor recaudación

Una regulación de la materia en el Código Penal deberá conllevar un estudio pormenorizado de las conductas a tipificar de la cuantía que implicaría un perjuicio significativo para las arcas del Estado de las sanciones a imponer no solo prisión sino también de multas cuya cuantía va a ingresar al Tesoro Nacional y una correcta aplicación de las atenuantes y agravantes de la conducta atendiendo a nuestra realidad actual y el propósito de prevención que debe tener toda normativa penal

El delito de defraudación fiscal por guardar íntima relación con lo económico conlleva una serie de dificultades en materia penal las cuales consideramos salvables. Entre ellas podemos mencionar la necesidad de existencia de un presupuesto del delito como lo es la relación jurídico – tributaria la determinación de la cuantía defraudada que es considerada una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa – tributaria y que indicará cuando nos encontramos ante un delito y cuando ante una falta administrativa

pues por razones de política criminal solo se deben sancionar penalmente a los grandes evasores de impuestos la necesidad de tomar en cuenta para la determinación de existencia del ilícito un solo período fiscal y los tributos independientes la posibilidad de regularización tributaria que es estimada una excusa absoluta y que priva de la facultad de sancionar a quien se ponga a paz y salvo con las arcas del Estado entre otras

1.6 Metodología

En el desarrollo del presente trabajo de investigación utilizaremos los métodos histórico descriptivo y comparativo

Lo que pretendemos al utilizar el método histórico es conocer la evolución del Derecho Penal Económico del que forman parte los delitos de defraudación fiscal y así dar seguimiento a las normas fiscales de la materia y a los intentos que se han hecho por elevar la conducta a categoría de delito

El método descriptivo se aplicará porque el estudio está dirigido a establecer lo que debería ser una norma penal de la materia incluyendo todo lo que conlleva es decir aspectos como la configuración de cada uno de sus elementos aplicación práctica problemática penal y procesal penal que presenta entre otros Además contribuirá a determinar si debemos o no regular la defraudación fiscal como delito

El método comparativo tendrá utilidad para la presente investigación debido a que estableceremos semejanzas y diferencias entre la regulación legal

panameña de la defraudación fiscal y la regulación que se ha dado a este tipo de conductas en otros países

CAPÍTULO 2

MARCO DE REFERENCIA

2.1 Antecedentes de estudios realizados

En nuestro medio no hemos encontrado trabajos de investigación que aborden el tema de la defraudación fiscal pues en esencia el tratamiento de esta materia se ha dado en otros países que tipifican esta conducta como un hecho delictivo

Sólo ubicamos un documento titulado Anotaciones sobre algunos aspectos legales y operacionales de la Administración Tributaria en el que la Dirección General de Ingresos aborda los aspectos relativos a la investigación de los casos penales fiscales cuya competencia le está otorgada por el Código Fiscal y entre estos la defraudación fiscal o tributaria

Ninguna de las obras extranjeras a las que hemos tenido acceso por razón de esta investigación se encargan de definir lo que debe ser entendido como defraudación fiscal pero sí enuncian la o las normas de su respectiva ley o Código Penal que regulan la materia y desarrollan sus aspectos dogmáticos tales como descripción de la conducta sujeto activo sujeto pasivo objeto material naturaleza de la cuantía defraudada problemática en cuanto al tipo subjetivo entre otros Así lo hacen los españoles Miguel Bajo y Silvina Bacigalupo en su obra titulada Delitos contra la Hacienda Pública Ignacio Ayala Gómez en su monografía El Delito de Defraudación Tributaria Artículo

349 del Código Penal Carlos Alberto Chiara Díaz que en Argentina publicó el libro *Delitos tributarios y provisionales* entre otros autores

La falta de una definición de lo que debe entenderse por defraudación fiscal muy probablemente deriva del hecho que será defraudación aquello que la disposición legal que regule la materia establezca que lo es Puede ser solamente la omisión en la declaración de los tributos el pago tardío de estos o la desfiguración de la realidad tributaria de una persona natural o jurídica con el propósito que la Administración Tributaria creyendo que es real lo que declara el contribuyente liquide el impuesto por una suma menor que la que corresponde pagar

En varios de los países con los que Panamá comparte el continente americano la defraudación fiscal es un delito no una falta Por ende ya no se discute si su investigación debe ser de conocimiento de las autoridades penales o administrativas

Otros textos jurídicos como *Las penalidades tributarias* de Jacinto Tarantino *Temas de derecho tributario* a cargo de César García Novoa y Antonio López Díaz así como el *Manual de Derecho Tributario* publicado bajo la coordinación de José Antonio Sánchez Galiana nos han ofrecido la oportunidad de conocer otros tantos aspectos de la defraudación fiscal en el marco del sistema de administración tributaria en la que esa falta o delito según el país se presenta Esto es qué tipo de tributos pueden ser objeto del ilícito cuáles son los plazos en los que se permite reportar una actividad gravable pagar un tributo o presentar prórroga para ello Cuáles son las actuaciones que

la autoridad administrativa puede permitir que realice un contribuyente por entenderse éstas dentro del marco de la legalidad y cuáles no así como todos aquellos principios que informan el Derecho Tributario las facultades que de él devienen y que pueden ejercer los distintos órganos del Estado

Sin duda resulta enriquecedora la consulta de cada texto o estudio ubicado para la elaboración de esta investigación pues dan cuenta que la situación panameña en lo que al aspecto tributario atañe no es igual a la de otros países de América o a la de España por lo que debemos ser en extremo cuidadosos en el tema que nos ocupa

2 2 Marco Teórico

2 2 1 Aspectos fundamentales de la defraudación fiscal

Para abordar el tema de la defraudación fiscal consideramos apropiado hacer una breve alusión al Derecho Penal Económico pues el objeto de nuestro estudio ha sido clasificado como un delito económico

2 2 1 1 Determinaciones previas

El surgimiento del Derecho Económico y la posibilidad que este conlleva de que el Estado pueda intervenir en la economía fue considerado como una herramienta para contradecir las reglas del liberalismo

En el liberalismo le correspondía al Estado cumplir solamente con sus funciones esenciales relacionadas con el gasto público como por ejemplo la administración de justicia la defensa territorial y la educación dejando a la

iniciativa privada toda una sene de actividades en las que no debía tener intervención

Así pues en la medida en que el derecho penal debe ser apreciado como la forma más enérgica de proteger bienes jurídicos consiguientemente regido por un principio de subsidiariedad que lo reserva como objeto de tutela de los intereses más relevantes desde la perspectiva de un liberalismo ortodoxo sólo podía ser utilizado para a) proteger derechos naturales del hombre como su vida integridad libertad seguridad igualdad y propiedad y b) preservar las instituciones sobre las que se organizó el Estado liberal Righi (2000 17 18)

Los avances mundiales y las situaciones surgidas producto de la Segunda Guerra Mundial dieron lugar a que los Estados se ocuparan más en lograr el bienestar de la sociedad procurando a su vez el mejoramiento de la infraestructura de los países y el ascenso del nivel de vida de sus asociados El Estado se enfocó mucho más en administrar y proveer servicios publicos a la vez que controló más la iniciativa económica privada

Ya para finales del siglo XX se empezó a notar un interés estatal en dejar de lado su participación en actividades de servicios publicos en ofrecer un poco más de libertades en el ámbito económico aunque manteniendo la intervención en diversas actividades de esta naturaleza y procurando a su vez lograr recaudaciones tributarias de manera más eficiente Estas son características de lo que conocemos como el Neoliberalismo sistema económico en el que nos desenvolvemos en la actualidad

No hay que dejar de lado que el desarrollo económico a que ha venido haciendo frente nuestro mundo sobre todo durante el siglo pasado constituyó un elemento importantísimo para la aparición de nuevas formas delictivas más enfocadas precisamente a esos nuevos rubros que venían tomando auge los mercados las empresas las instituciones financieras y hasta el Estado que tiene hoy día un papel fundamental y beligerante en la dirección de la economía Es allí que tiene cabida el llamado Derecho Penal Económico como un instrumento para la protección de los intereses socioeconómicos

2 2 1 2 Derecho Penal Económico

2 2 1 2 1 Su existencia

Muchas han sido las objeciones presentadas a la existencia de un Derecho Penal Económico autónomo tales como que dicha subdivisión del Derecho Penal no está construida sobre la noción de bien jurídico que hay un solo derecho penal derecho integral que no admite divisiones (Soler 1975 En Righi op cit 34 37) o que solo puede existir orden público económico en una sociedad socialista agregando que en el capitalismo más que la protección del bien jurídico existe tutela de sectores económicamente débiles (Ampuero 1962 En Righi su cit 39)

Todas estas críticas fueron rechazadas La primera por parte de Righi que señala que apreciando que el Estado puede intervenir en la economía en función de intereses del conjunto de la comunidad es factible reconocer un bien jurídico como objeto de tutela por los delitos económicos (Righi su cit 37) la

segunda por parte de Aftalión que indica que el orden jurídico penal admite ramas que si bien carecen de autonomía son especializaciones entendidas como sectores jurídicos con características propias las que serían consecuencia de la diversidad de bienes jurídicos tutelados (Aftalión 1966 83 En Righi su cit 37) y la tercera y ultima debido a que tanto en los países socialistas como capitalistas es posible la lesión al orden económico sea que las actividades económicas estén a cargo del Estado o de la iniciativa privada

Así lo afirma Fernando Cruz Castro cuando refiere que a pesar de que existen vínculos innegables entre la delincuencia económica y el sistema capitalista no es posible científicamente considerar que la criminalidad económica es un comportamiento exclusivo de las sociedades occidentales También en los sistemas socialistas existe una criminalidad económica específica cuya impunidad se garantiza mediante el abuso de poder y la corrupción Cruz Castro (1994 36)

La doctrina aun no se ha puesto de acuerdo al respecto pero de lo que no hay duda es que existen figuras delictivas peculiares que contienen características distintas a aquellas revisadas en el Derecho Penal clásico que contienen bienes jurídicos colectivos relacionados con el ámbito económico los cuales merecen protección especial por parte del Derecho Penal orientado hacia el campo económico y su necesidad al parecer se hace aun más latente y cobra mayor importancia cada día

2 2 1 2 2 Concepto

A pesar de la dificultad que implica la existencia del Derecho Penal Económico vanos se han encargado de estudiarlo y definirlo

Así tenemos que según Klaus Tiedemann el Derecho Penal Económico "tiene por objeto el orden de la economía dirigida y protegida En sentido restringido o limitado comprende aquella parte del Derecho Penal que tutela el bien constituido por el orden económico estatal en su conjunto en una palabra la economía nacional En este sentido comprende los delitos vinculados con los precios incluyendo la usura social la regulación del régimen cambiario el Derecho Penal Fiscal y Aduanero En sentido amplio el Derecho Penal Económico está formado por todas aquellas normas jurídicas promulgadas para la regulación de la producción fabricación y reparto de bienes económicos (Tiedemann 1975 En González 1998 19)

Para Bajo Fernández cabe hacer la distinción entre un Derecho Penal Económico en sentido estricto concebido como el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la Economía y un Derecho Penal Económico en sentido amplio consistente en el conjunto de normas jurídico penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica de la producción distribución y consumo de bienes y servicios (Bajo Fernández 1978 En Martínez – Buján Pérez 1998 34 35)

En el primer caso según Martínez – Buján Pérez el orden económico configurado como regulación jurídica constituye el objeto de protección del

Derecho Penal en sentido estricto aunque en cada figura delictiva dicho orden aparezca concretado normalmente en un determinado interés del Estado En el segundo caso de lo que se trata es de salvaguardar la actividad económica en el marco de la economía de mercado y en él el orden económico aparece como un bien jurídico mediano o de segundo orden de cada una de las figuras delictivas concretas detrás de los bienes jurídicos que en cada caso resulten inmediatamente protegidos Cfr Martínez – Buján Pérez (1998 34 – 35)

Eugenio Cuello Calón de manera sencilla señala que el Derecho Penal Económico es el conjunto de disposiciones legales que sancionan las infracciones contra la política económica del Estado (Cuello Calón En Reyes Echandía 1999 17)

Para el profesor Juan Fernández Carrasquilla cae en el llamado derecho penal económico las transgresiones de quienes no ajustan su comportamiento socioeconómico a los intereses normativos intervencionistas del Estado (Estado de economía dirigida) sobre el mantenimiento y desarrollo de las distintas actividades económicas modernas de los particulares (sea que actúen individualmente o por medio de asociaciones con personería jurídica) (Fernández Carrasquilla En Hernández Quintero 1998 96)

Para nosotros el Derecho Penal Económico es protector tanto de la economía como de la intervención del Estado en esta y tiene como propósito fundamental ofrecer tutela penal a instituciones estatales entes privados colectivos y grupos indeterminados de personas que pueden verse afectados por conductas contrarias al orden jurídico económico

Esto siempre que no sea posible protegerlo de manera efectiva a través de otros mecanismos. Por ende también en esta materia debe aplicarse el principio de intervención mínima y como consecuencia la *ultima ratio* teniendo el Estado que elevar a categoría de delito sólo aquellas conductas que realmente produzcan una amenaza o un daño efectivo a los intereses económicos colectivos.

En la actualidad es innegable la importancia que tiene la intervención estatal en la economía que a decir de Hernández Quintero es el conjunto de normas con las cuales se pretende regular y delimitar la autonomía de los particulares a fin de garantizar el logro de los intereses de la comunidad esto es el bien común. Hernández Quintero (op cit 29)

Gracias a esa intervención el Estado establece el marco en el que deben desenvolverse las iniciativas económicas privadas y emite leyes tendientes a instituir políticas fiscales de aplicación general así como regula el mercado dentro de lo que le permite la libre competencia procurando evitar los abusos de los poderosos con el propósito de lograr el bienestar de los asociados.

Eso es un efecto de la llamada Constitución Económica en la que se opta por un sistema de economía de mercado cuyos actores principales son las empresas particulares adicionada con la potestad interventora del Estado para asegurar y ordenar la efectividad del sistema económico (Fábrega Zarak 1995 – 1996 82 83)

Lo anterior encuentra sustento en el artículo 282 de la Constitución Política de nuestro país que establece que

Artículo 282 El ejercicio de las actividades económicas corresponde primordialmente a los particulares pero el Estado las orientará dirigirá reglamentará reemplazará o creará según las necesidades sociales y dentro de las normas del presente Título con el fin de acrecentar la riqueza nacional y de asegurar sus beneficios para el mayor número posible de habitantes del país

El Estado planificará el desarrollo económico y social mediante organismos o departamentos especializados cuya organización y funcionamiento determinará la Ley

Luego entonces el Derecho Penal Económico viene a validar esa función intervencionista estatal y a procurar su protección y sustento a través de otro mecanismo distinto al meramente económico porque las intromisiones en la función intervencionista estatal y los atentados contra la economía de mercado pueden causar grave afectación económica y social

2 2 1 2 3 Delitos económicos

Existen muchas opiniones respecto a lo que debemos entender por delito económico y en este aparte expondremos algunas de las más interesantes que se caracterizan por la existencia de bienes jurídicos colectivos y sujetos pasivos indiferenciados

Es así que Tiedemann por ejemplo opina que el delito económico comprende a) las transgresiones en el campo Derecho Penal Administrativo-Económico o sea la Defensa Penal de la actividad interventora y reguladora del Estado en la economía b) las transgresiones a los bienes jurídicos supra individuales o sociales de la vida económica c) los delitos patrimoniales clásicos

cuando se dirigen a un objeto fáctico supra individual (Fisco Banco Compañía aseguradora sociedades comerciales cuando afectan bienes jurídicos de la generalidad o de enteros sectores de la economía) Tiedemann (op cit 24)

Pareciera que estimar que los delitos patrimoniales clásicos son delitos económicos cuando afectan bienes jurídicos colectivos es ir hacia atrás y no reconocer realmente ninguna especialidad a las normas penales económicas sin embargo lo verídico de la afirmación realizada por Tiedemann se puede observar en nuestra legislación nacional donde precisamente los delitos patrimoniales clásicos que producen afectación a instituciones bancarias financieras y de valores son sancionados con mayor severidad y son tipificados como delitos financieros en un capítulo aparte donde el bien jurídico protegido es la Economía Nacional y que con el nuevo Código Penal serán considerados delitos contra el orden económico

Como justificación de esa necesidad de tipificación de otros delitos distintos a los tradicionales llamados delitos económicos sustentó Ulloa Miranda que

Los procesos de globalización privatización e introducción de tecnología en las actividades económicas han conllevado que cada día más los asociados entren en contacto con las operaciones financieras las cuales han pasado de ser un instrumento de uso exclusivo de las clases económicamente fuertes para convertirse en un mecanismo utilizado por una gran parte de nuestra población

Por otro lado hay que tener presente que la economía pilar fundamental en el desarrollo de toda nación se desenvuelve casi en su totalidad a través de las instituciones financieras quienes actúan como

instituciones de crédito intermediarios custodios de valores inversionistas asesores financieros etc

Esta participación de las instituciones financieras en el desarrollo económico de una nación que se acentúa en nuestro país por la estructura del sistema económico y la presencia en nuestro medio de un centro financiero obligan a prestar una singular importancia a dicho sector y sus actividades y a establecer controles y sanciones para quienes atenten contra la fiabilidad credibilidad y estabilidad del sistema financiero Ulloa Miranda (2002 2)

Esta es una muestra de lo vinculado que están los delitos económicos a las actividades financieras que se desarrollan en el mundo y lo importante que es para Panamá que cuenta con un centro financiero de primer orden tener normativa penal en este sentido

Existen otras definiciones al respecto como la que ofrece Ventura González quien señala que el delito económico es un acto típico antijurídico imputable culpable y punible que presenta específicamente dos características fundamentales vinculadas al bien jurídico tutelado y al sujeto pasivo En cuanto al bien jurídico tutelado es necesario destacar que se trata de un bien jurídico supra individual (social) concretado en el orden público económico vale decir la economía nacional En cuanto al sujeto pasivo este se caracteriza por ser personalmente indeterminado o si es determinable afecta a un gran número de personas González (op cit 24-25)

Rafael Miranda Gallino por su parte señala que el delito económico es la conducta punible que produce una ruptura en el equilibrio económico que debe existir para el normal desarrollo de las etapas del hecho económico o bien la conducta punible que atenta contra la integridad de las relaciones económicas

publicas privadas o mixtas y que como consecuencia ocasiona daño al orden que rige la actividad económica o provoca una situación de la que puede surgir este daño (Miranda Gallino En Cuestas G 2001 10)

Segun Otto son delitos económicos aquellos comportamientos descritos en las leyes que lesionan la confianza en el orden económico vigente con carácter general o en alguna de sus instituciones en particular y por tanto ponen en peligro la propia existencia y las formas de actividad de ese orden económico (Otto 1989 En Márquez Cárdenas 2004 37)

Todas las definiciones presentadas nos aclaran el panorama de lo que se entiende por delito económico que para nosotros no es más que aquella trasgresión de las normas penales que protegen la economía y la intervención que tiene el Estado en esta que a su vez se caracterizan por conllevar una protección especial al Fisco al mercado de valores al negocio bancario o de seguros pues producen afectación a un cumulo de personas debido a que ocasionan consecuencias monetarias perjudiciales

Hecha esta aproximación a lo que es el Derecho Penal Económico y los delitos económicos podemos abordar entonces en una forma mejor el tema de la defraudación fiscal pues precisamente por las características que esta ultima presenta es que encuadra perfectamente como una de sus clases ya que a través de esa conducta se perjudica no solo al Fisco sino a todos los asociados tanto los que cumplen con sus obligaciones para con el Estado en tiempo oportuno como a aquellos que dependen de las recaudaciones tributarias para que se desarrollen obras sociales en beneficio de la comunidad

2 2 1 3 Antecedentes del delito de defraudación fiscal

Los tributos como una manifestación de poder estatal surgen en el Estado Moderno pues durante el desarrollo anterior de la humanidad existieron diversos momentos en que los gobernantes o grupo dominantes llámense reyes príncipes señores feudales entre otros obtuvieron recursos de sus subditos y vasallos o de pueblos vencidos en guerra ya fueran prestaciones en dinero o en especie pero no se les podía dar la denominación de tributos propiamente tal

Estos pagos obligatorios al Estado aparecieron como respuesta a la necesidad de obtener ingresos suficientes para sufragar los múltiples gastos que producía poseer un ejército permanente velar por la protección de grandes territorios y todas las demás funciones que estuvieron a cargo del Estado Moderno

No obstante lo anterior desde los tiempos antiguos en que inició la dominación de territorios por unos cuantos y posteriormente cuando se establecieron los impuestos tasas y contribuciones existió la necesidad por parte de algunos de evadir el pago de esos cánones o tributos al Estado por no tener suficientes bienes o dinero para cubrir sus propias necesidades y de su familia o simplemente por no doblegarse ante la voluntad del más poderoso y entregarle sin razón aparente alguna lo obtenido con trabajo y esfuerzo

Para Cristina García Vizcaino la palabra gravamen alude a lo gravoso o pesado del pago que se requiere del contribuyente Cuando el peso del impuesto es excesivo ello provoca descontento en los contribuyentes si el

descontento se generaliza aparecen las protestas que pueden llegar a levantamientos y hasta revoluciones y guerras García Vizcaíno (1999 95)

En sentido similar se pronuncia López Varela cuando señala lo siguiente

Notemos que la trascendencia del problema tributario la vemos diseñarse en la historia al entrar en oposición los dos factores que hemos señalado a saber por un lado la necesidad del gobierno de obtener recursos para la conservación y progreso del Estado y por otro la resistencia del pueblo a pagar contribuciones injustas y excesivas Hacer la historia del antagonismo de estos dos factores en la evolución de los Estados civilizados es reseñar la génesis de la mayoría de las guerras civiles de las luchas entre el poder político ya se llame a este <<casta privilegiada>> <<monarca>> o <<mandamiento democrático>> y la masa popular de los conflictos entre aquellos que prosperan con los recursos del Estado y los que deben contribuir a formarlos (López Varela 1925 En García Vizcaíno Op cit 96)

Es así que las imposiciones tributarias injustas han provocado a través de la historia revoluciones y conflictos del pueblo con los gobernantes

Un ejemplo de esto es la Revolución Norteamericana que entre otras causas fue provocada por los gravámenes que pesaban sobre el comercio del té el papel y el vidrio que habían sido impuestos por los ingleses contrario a lo que establecía la Carta Magna

De igual manera una de las causas que dio lugar a la Revolución Francesa fueron los excesos tributarios y reflejo del remedio encontrado por el pueblo ante el descontento se observa en el artículo 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 con la que se pretendió garantizar la participación ciudadana en la fijación de los tributos Veamos

Artículo 14 Los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí mismos o por medio de sus representantes la necesidad de contribución pública de consentirla libremente seguir su aplicación y determinar la cualidad la cuota el sistema de cobro y duración de ella

Esta norma surge producto de la expresión popular que cansada de los abusos de los gobernantes se reveló ante las cargas impositivas injustas

Ahora bien tomando en consideración que la evasión fiscal no solo se realiza a través de la no tributación de los sujetos obligados sino también mediante el uso de diversos mecanismos incluso legales que permiten la reducción del impuesto a pagar por los propios vacíos de las normas por los pocos o carentes controles de las autoridades tributarias y la poca cultura social tributaria podemos señalar algunas otras situaciones que contribuyen a aclarar porqué razón hubo evasión antes existe hoy y seguirá existiendo en el futuro tales como

- La existencia de múltiples tributos que en muchas ocasiones se establecen sin tomar en consideración la realidad de la situación económica de la fuerza laboral y empresarial
- La posibilidad de que una misma actividad sea gravada con varios impuestos
- Desigualdad en la distribución de las obligaciones tributarias que provocan que aquellos que ganan menos proporcionalmente paguen más que lo que llega a pagar una persona jurídica que desarrolle actividades por las que genera muchos más ingresos

- La existencia de beneficios fiscales o exenciones tributarias que pueden no ser acordes con el principio de igualdad que debe regir en el ámbito fiscal
- La desviación de lo ingresado a las arcas del Estado en obras que no son de interés social o de beneficio para la colectividad

Bien señala Rafael Bielsa que el contribuyente que a cada paso ve al Fisco ejercitando su poder impositivo sobre su propiedad sobre el fruto de su trabajo sobre manifestaciones naturales de su actividad útil que ve en suma al Fisco como una espada de Damocles sobre su cabeza en sentido económico y patrimonial termina por odiarlo y ese odio con el andar del tiempo se vuelve en decidida oposición contra el gobierno (Bielsa 1949 1 En Tarantino 1983 9)

Todas estas situaciones apartan al contribuyente de su deber de tributar sea persona natural o jurídica y pueden tener gran incidencia en la comisión de los ilícitos tributarios

2 2 1 4 Regulación de la defraudación fiscal en el Código Fiscal

La defraudación fiscal no ha sido considerada como delito propio de la esfera penal en nuestro país ni siquiera cuando fue territorio colonizado por los españoles debido a que el antecedente más remoto con que se cuenta en España sobre esa materia estaba contenido en una Real Resolución de 3 de mayo de 1830 que no llegó a promulgarse Sin embargo para esa fecha ya Panamá se había independizado de la corona española

La regulación que ha existido en Panamá sobre defraudación fiscal no ha trascendido del ámbito administrativo donde se contempla desde 1917 como veremos a continuación

2 2 1 4 1 Código Fiscal de 1917

La primera regulación legal que existió en la Republica de Panamá sobre la Hacienda Publica fue el Código Fiscal de 1917 aprobado mediante la Ley 2ª de 22 de agosto de 1916 en el que no se contempló la defraudación fiscal como tal pero al regularse distintas clases de impuestos sí se establecieron sanciones por evadir su pago

A manera de ejemplo podemos mencionar que ese Código imponía la obligación de declarar la existencia de nuevas propiedades ante el Revisor General de Catastro ante el Gobernador de la Provincia o el Alcalde del Distrito y de no hacerse esa declaración en un periodo de 30 días a partir de la existencia de la nueva edificación se podía incurrir en la falta contenida en el artículo 572 de dicha exerta legal que establecía lo siguiente

Artículo 572 La persona que se encuentre en el caso anterior y en general toda persona que haya sido omitida en el Catastro y que no se presente a hacer la declaración del caso será considerada como defraudadora de las rentas y pagará el impuesto legal recargado en un diez por ciento (10%) En los casos en que el hecho se conozca por denuncia de alguna persona sea empleado publico sea particular el denunciante tendrá derecho a la mitad del recargo cuando este se haga efectivo

Como se observa se trataba de la evasión de lo que hoy conocemos como el impuesto de inmueble que contenía una sanción pecuniaria y un beneficio o recompensa para aquellos que comunicaran al Fisco la actitud evasiva de otro

2 2 1 4 2 Código Fiscal de 1956

En virtud que las normas fiscales fueron quedando desfasadas ante la realidad panameña vigente se hizo necesario emitir un nuevo Código Fiscal que regulara mejor la forma en que se debían recaudar las finanzas públicas así como todos los procedimientos administrativos relativos a bienes estatales y tributos razón por la cual se promulgó Ley 8 de 27 de enero de 1956 que en su artículo 752 contenía la defraudación fiscal del impuesto sobre la renta uno de los tributos más representativos de la siguiente manera

Artículo 752 Comete defraudación fiscal el que haciendo uso de engaño o de maquinaciones dolosas deja de pagar total o parcialmente el impuesto que adeude

Incurren en la defraudación fiscal definida en el párrafo anterior el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes

1º El que simule un acto jurídico que implique omisión parcial o total del pago de los impuestos

2º El que declare ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o haga deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales

3º El que no entregue a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago las cantidades retenidas por concepto de impuesto

4º El que se resista a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la renta gravable o los proporcione con falsedad

5º El que para registrar sus operaciones contables lleva dolosamente con distintos asientos o datos dos o más libros similares autorizados o no

6º El que por acción u omisión voluntaria destruye o semidestruye dejando en estado de ilegibilidad los libros de contabilidad

7º El que sustituya o cambie las páginas foliadas de sus libros de contabilidad o utilice las encuadernaciones o las páginas en que conste la legalización de los mismos

8º El que de cualquier modo defraude o trate de defraudar al Fisco por razón de este impuesto

La defraudación de que trata este artículo se sancionará con multa no menor de dos veces ni mayor de diez veces la suma defraudada o arresto de un mes a un año excepto cuando tenga señalada una sanción especial en los artículos siguientes de este Capítulo

Fue en ese código que por primera vez se contempló la defraudación fiscal por razón del impuesto sobre la renta como un delito penal tributario sancionado incluso con arresto siendo entonces las autoridades más enérgicas en la materia aunque igual que en el código anterior se mantuvieron dispersas diversas sanciones por razón del impago de distintos impuestos

2 2 1 4 2 1 Reforma al Código Fiscal en 1961

En 1961 a través de Ley 65 de 18 de diciembre de ese año se reformó el artículo 752 del Código Fiscal y se suprimió el primer párrafo de la norma eliminando la necesidad de comprobar la existencia de engaño y maquinaciones dolosas como mecanismos de ejecución de la defraudación fiscal Además se

incorporó la figura de los partícipes y se aumentó la sanción mínima de la siguiente manera

Artículo 752 Incurre en la defraudación fiscal el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes previa comprobación de los mismos

1º

9º El que se preste como cómplice padrino o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones establecidas en los ordinales anteriores

La defraudación fiscal de que trata este artículo se sancionará con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces la suma defraudada o arresto de un mes a un año excepto cuando tenga señalada una sanción especial en los artículos siguientes de este Capítulo

Cuando el contribuyente tenga un cómplice padrino o encubridor la pena será dividida por partes iguales

Se observa en esta modificación que a todos los partícipes deberá imponérsele igual sanción es decir esta se divide en partes iguales lo que se aparta del principio de culpabilidad según el cual la sanción debe imponerse en proporción al grado de participación en el hecho

Cabe agregar que mediante Fallo de 29 de julio de 1974 el Pleno de la Corte Suprema de Justicia tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 752 vigente a esa fecha al ser demandado por un particular que estimaba era contrario a los artículos 29 y 199 de la Constitución Política. A continuación transcribimos el pronunciamiento de nuestra máxima corporación de justicia al respecto

En relación al penúltimo párrafo del artículo 752 del Código Fiscal se le tacha de violar el artículo 29 porque según se expresa en la advertencia la

sanción que establece en caso de evasión fiscal por defraudación que cometa el contribuyente en el pago del impuesto sobre la renta es tan exagerada que puede equivaler a una confiscación de los bienes

La prohibición constitucional establecida en dicha norma que impide al Estado la confiscación de bienes está en consonancia y sirve para complementar el artículo 43 de nuestra Carta Política que garantiza la propiedad privada adquirida con arreglo a la Ley por personas jurídicas o naturales

La sanción que impone multa a los contribuyentes por defraudación al Fisco es típica en ese ámbito del derecho y es obvio que su razón de ser reside en que si el contribuyente con su acción delictiva ha desposeído al Estado de los tributos que le correspondían merma su capacidad financiera para atender los múltiples servicios públicos que presta a la sociedad y la gravedad de esa acción dolosa no puede sino recibir un castigo ejemplar. Por ello considera la Corte que la imposición de una multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces de la suma defraudada no constituye una sanción exagerada que equivalga a una confiscación como se alega siempre claro está que se dosifique en proporción a la gravedad de cada caso. Pero para ello están los recursos que la Ley le concede a las personas que hubiesen sido sancionadas

No considera pues la Corte que la norma secundaria comentada viole el Artículo 29 ni ninguna otra pauta contenida en nuestra Constitución Nacional

Al advertirse la violación del numeral 4 del Artículo 199 de la Constitución Política se expresa que el artículo 24 del Decreto de Gabinete 109 lo infringe porque este señala como una de las atribuciones del Ministerio Público perseguir los delitos y contravenciones de disposiciones constitucionales o legales y la disposición subalterna citada le otorga a la Dirección General de Ingresos la atribución de instruir sumarios en los delitos fiscales que se cometan

Según se observa la advertencia se funda en la errada suposición de que todo tipo de delito o contravención de disposiciones legales y constitucionales es de atribución privativa del

Ministerio Público Sin embargo es evidente que tal no puede ser el alcance de esa disposición constitucional pues de ser así se entendería también que a dicho Ministerio le correspondería exclusivamente defender los intereses del Estado o del Municipio conforme es el tenor del numeral 1º del precepto constitucional citado lo cual sería a todas luces un manifiesto error

La expresada disposición constitucional sólo puede interpretarse rectamente entendiéndose que la atribución de perseguir delitos se refiere a la función que normal y tradicionalmente debe ejercer es decir aquellos casos en que se produzcan hechos que configuren un delito común o conexos a éste y fuera de éstos los que expresamente le asigne la Ley

No existe pues ninguna contradicción entre el artículo 24 citado y la norma constitucional invocada ya que el Estado conserva siempre según nuestra Carta Fundamental la titulación de su misión fundamental de asegurar el incumplimiento efectivo de la Constitución y las leyes con la subsecuente función de perseguir y castigar a las personas que las infrinjan Función que en lo relativo a los delitos fiscales que se configuran con contrabando y defraudación se ha atribuido a los organismos administrativos pertinentes del Ministerio de Hacienda y Tesoro ¹

Si bien la norma demandada en esa ocasión ha sufrido algunas modificaciones ese criterio de la Corte Suprema de Justicia se ha mantenido vigente pues el conocimiento de los procesos por defraudación fiscal continua a cargo de las autoridades administrativas esfera donde existe todo un procedimiento para sancionar a los autores de este tipo de conductas

Sobre este tema señala Muñoz Pope que la justicia policiva o penal administrativa implica que dichas autoridades desarrollan funciones judiciales

¹ Corte Suprema de Justicia Pleno Fallo de 29 de julio de 1974 publicado en la Gaceta Oficial No 17 698 de 10 de octubre de 1974

pues tienen la capacidad legal para decidir causas penales cuando se trate de ciertos delitos de poca o escasa gravedad y pueden en tal sentido imponer penas que imponen los jueces del Órgano Judicial pues ya sea que se llame arresto o se le dé otra denominación la misma implica una forma de privación de libertad que en nada se diferencia de la que resulta por la imposición de una sentencia emanada de autoridad judicial Muñoz Pope (2004 107)

Los acertados planteamientos expuestos por el autor recién citado terminaron indicando que habría que demandar a la misma Corte Suprema de Justicia por estimar que esas normas (penales – administrativas) son constitucionales

No obstante lo anterior estimamos que la Corte Suprema de Justicia ha decidido de la manera más acomodada a la legislación existente pues de declarar inconstitucional el procedimiento penal tributario en ese momento o de hacerlo ahora sin que existan normas que penalicen esas conductas ni autoridades judiciales que les corresponda el conocimiento así como la estructura jurídica física y el personal capacitado para tales menesteres provocaría un descontrol que beneficiaría solamente a los transgresores de la ley

2 2 1 4 2 2 Reforma del Código Fiscal en 1991

En el año 1991 la norma que analizamos sufrió otra modificación como a continuación se detalla la cual tuvo lugar a través de la Ley 31 de 30 de diciembre de ese mismo año

Artículo 752

10° El que haga declaraciones falsas para acogerse al régimen fiscal previsto en el Artículo 699 a de este Código o para obtener cualquier otro incentivo exención desgravación deducción o crédito fiscal

Parágrafo Estas sanciones se aumentarán al doble de la multa arriba indicada en el caso de que el contribuyente presente declaraciones falsas en concepto de pérdidas por los actos vandálicos ocurridos el día 20 de diciembre de 1989 o reciba algún beneficio indebido a lo dispuesto en el artículo 699-a de este Código

Esta reforma obedeció a las múltiples pérdidas registradas por las empresas radicadas en Panamá producto de la invasión suscitada en nuestro país el 20 de diciembre de 1989 y como un incentivo el gobierno nacional propugnó por reconocer beneficios fiscales con miras a fortalecer la economía a que los empresarios recuperaran la confianza en el mercado panameño lo que a su vez incidiría en la mejoría de las arcas del Estado panameño

2 2 1 4 2 3 Regulación actual de la defraudación fiscal

En la actualidad el Código Fiscal regula la defraudación fiscal en lo que al impuesto sobre la renta se refiere en el artículo 752 cuyo contenido es el siguiente

Artículo 752 Incurre en defraudación fiscal el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes previa comprobación de los mismos

1 El que simule un acto jurídico o pérdidas que impliquen omisión parcial o total del pago de los impuestos

- 2 El que declare ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o haga deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales
- 3 El que no entregue a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago las cantidades retenidas por concepto de impuesto
- 4 El que se resista a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la renta gravable o los proporcione con falsedad
- 5 El que para registrar sus operaciones contables lleva dolosamente con distintos asientos o datos dos o más libros similares autorizados o no
- 6 El que por acción u omisión voluntaria destruye o semidestruye dejando en estado de ilegibilidad los libros de contabilidad
- 7 El que sustituye o cambie las páginas foliadas de sus libros de contabilidad o utilice las encuadernaciones o las páginas en que conste la legalización de los mismos
- 8 El que de cualquier otro modo defraude o trate de defraudar al Fisco por razón de este impuesto
- 9 El que se preste como cómplice padrino o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones establecidas en los ordinales anteriores

La defraudación fiscal de que trata este artículo se sancionará con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces de la suma defraudada o arresto de un mes a un año excepto cuando tenga señalada una sanción especial en los artículos siguientes a este capítulo

Quando el contribuyente tenga un cómplice padrino o encubridor la pena será dividida por partes iguales

- 10 El que haga declaraciones falsas para acogerse al régimen fiscal previsto en el Artículo 699-a de este Código o para obtener cualquier otro incentivo exención desgravación deducción o crédito fiscal

De este artículo se desprende que la defraudación fiscal en nuestro país tiene tanto sanción pecuniaria usual en la esfera administrativa como de privación de libertad mayormente aplicada en la esfera penal siendo para el caso en concreto sanciones principales alternativas es decir se puede imponer una o la otra más no las dos a la vez

La norma que sanciona la defraudación fiscal no está incluida en el Código Penal cuerpo de leyes donde deben estar consagradas todas las conductas delictivas no guarda la redacción usual de los tipos penales pues contiene una casuística excesiva aunque al parecer esa ha sido la tónica en varias de las reformas más recientes al Código Penal y a pesar de que tiene una sanción privativa de libertad no se trata de la pena de prisión como tal sino del arresto que es aquella sanción restrictiva de libertad con la cual pueden sancionar las autoridades administrativas

Además el conocimiento o la investigación de la defraudación fiscal no corresponde a un Fiscal sino que en primera instancia el caso le atañe al Administrador Regional de Ingresos y la segunda instancia a la comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas

Esta diferencia de autoridades a cuyo cargo está la investigación de los delitos penales y los ilícitos administrativos se refleja en el fallo de 11 de julio de 1997 emitido por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia que a la letra dice

Sobre este particular debemos advertir que los delitos de defraudación fiscal son del conocimiento de las jurisdicción penal tributaria que es de naturaleza

especial en oposición a la justicia penal ordinaria En la primera rige el principio inquisitivo donde la investigación y el juzgamiento de las conductas se encuentran concentrados en una sola entidad de naturaleza administrativa mientras que en la segunda rige el principio acusatorio donde investiga el Ministerio Público y decide el Órgano Judicial ²

Ahora bien la conducta que analizamos ha sido catalogada formalmente como delito penal tributario al igual que ha ocurrido en los delitos de contrabando y defraudación aduanera y con los delitos electorales los cuales en cuanto a investigación y juzgamiento están sujetos a autoridades distintas a las del Ministerio Público y el Órgano Judicial sólo que en el último supuesto mencionado es decir el de los delitos electorales existe un Fiscal Electoral un Tribunal Electoral ante el que éste actúa y esa jurisdicción tiene fundamento constitucional

2 2 1 4 2 4 Intento de reforma del artículo 752 del Código

Fiscal

En el año 2005 hubo un intento de modificación del artículo 752 del Código Fiscal el cual se dio mediante el Proyecto de Ley No 64 presentado ante la Comisión de Hacienda Pública Planificación y Política Económica de la Asamblea Nacional de Diputados el 20 de enero de 2005 en el que se pretendía variar solamente la sanción a imponer y el párrafo final del artículo quedaría así

² Registro Judicial Publicación del Órgano Judicial de la República de Panamá Julio 1997 pág 115

Artículo 752

La defraudación fiscal de que trata este Artículo se sancionará con multa no menor de CINCO (5) veces ni mayor de DIEZ (10) veces la suma defraudada o pena de arresto de DOS (2) a CINCO (5) años excepto cuando tenga señalada una sanción especial en los artículos siguientes de este Capítulo Esta pena será sin perjuicio de las penas accesorias a que se refiere la Ley 25 de 1994 sobre Ejercicio del Comercio y Explotación de Industrias

Segun el referido proyecto de ley se tipificaba de forma más clara el delito de defraudación fiscal sin embargo el texto de los 10 ordinales que componían el artículo era el mismo y la sanción a imponer a todas luces asimilaba más la conducta a un delito propio de la esfera penal que a una falta administrativa

Esa propuesta no tuvo acogida en el sector empresarial ni el jurídico y no llegó a aprobarse siquiera en primer debate

2 2 1 5 El delito de defraudación fiscal en el Anteproyecto de Código Penal de 1998

En el Anteproyecto de Código Penal de 1998 se contempló esta figura delictiva en el Título IV denominado Delitos Socioeconómicos específicamente en el Capítulo XII relativo a los Delitos contra la Hacienda Publica en el artículo 203 cuyo tenor es el siguiente

Artículo 203 Será sancionado con prisión de uno (1) a tres (3) años o su equivalente en días multa o arresto de fines de semana el que defraudare al fisco por una suma que oscile entre diez mil (B/ 10 000 00)

y cien mil (B/ 100 000 00) balboas en cualesquiera de las siguientes formas

Evadiendo total o parcialmente el pago de impuesto sobre la renta

Obteniendo exoneración o devolución de impuesto simulando construcciones inversiones o actividades fomentadas por ley o decreto o

Evadiendo total o parcialmente el pago de cualquier derecho impuesto tasa o gravamen establecido mediante ley o decreto

La pena será de tres (3) a seis (6) años si la defraudación al tesoro nacional es por una suma mayor de cien mil (B/ 100 000 00) balboas

Respecto a este tipo penal que no nació a la vida jurídica por haber sido eliminado del Anteproyecto de Código Penal de 1999 que tampoco llegó a ser aprobado debemos hacer algunas acotaciones

El tipo penal inicia estableciendo la sanción a imponer en lugar de describir la conductas que se consideran delictivas es decir aquellas que se van a sancionar

Entre las sanciones que contemplaba aparte de prisión estaba la de días multa que fue incluida directamente como una pena alternativa Así mismo se estableció la modalidad de arresto de fines de semana para cumplir la pena impuesta porque este proyecto pretendía introducir otras opciones distintas a las clásicas para la sanción de los delitos con las que se procurara aminorar el hacinamiento en las cárceles panameñas

Otras consideraciones mas profundas respecto a esta norma las expondremos a lo largo del presente trabajo puesto que el análisis dogmático jurídico que haremos del delito de defraudación fiscal estará basado en esta la

única norma con tendencia penal que ha existido sobre la materia de manera formal en nuestro país

Antes de concluir este capítulo debemos señalar que una de las razones que llevaron a desestimar la defraudación fiscal como delito en ese momento fue que Panamá tiene un sistema tributario territorial es decir solo están obligados a pagar tributos aquellas personas cuya fuente de ingresos esté en este país conforme lo establece el artículo 694 del Código Fiscal y tal cual se indicó en la consulta fiscal contestada por el Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Nota No 201 293 de 7 de marzo de 1997

en el ejercicio de su jurisdicción tributaria Panamá sigue el principio de territorialidad para la aplicación del impuesto sobre la Renta esto es que las ganancias o ingresos de las personas han de tener su origen en actividades realizadas dentro del territorio de la República

De incorporarse la defraudación fiscal como delito a la legislación penal panameña tendríamos que responder asistencias judiciales internacionales de aquellos países que tienen un sistema tributario personal que sí regulan como delito la defraudación fiscal y que pretenderían cobrar en nuestro territorio esa clase de impuestos

Eso además según se debatió en los periódicos de la localidad en el año 2002 ante la posible firma de un tratado tributario con los Estados Unidos podría ocasionar la economía panameña se viera propensa a quebrar debido a que afectaría el desenvolvimiento de toda la actividad económica en Panamá

Pese a lo anteriores señalamientos Panamá no ha dejado de considerar que las corrientes actuales han establecido una fuerte vinculación entre los delitos de blanqueo de capitales provenientes del tráfico de drogas y la evasión tributaria y siendo uno de los postulados principales que se ha planteado el país el combate de todas aquellas conductas que tengan relación con esos delitos como veremos más adelante existen algunos tratados sobre la materia que permiten prestar colaboración en las investigaciones por lo que no podemos ser clasificados como un país que rechazará cualquier tipo de asistencia mutua y de intercambio de información con otras administraciones fiscales estén o no amparadas en convenios para evitar la doble imposición internacional (Perez Rodilla 1982 En Gutierrez Zarza 2000 51)

Cabe agregar finalmente que Panamá se mantiene en la misma posición de hace décadas al no tipificar como delito la defraudación fiscal pues la Comisión Codificadora de los Anteproyectos de Código Penal y Procesal de Procedimiento Penal designada mediante el Decreto Ejecutivo 541 de 17 de noviembre de 2005 incluyó inicialmente en el catálogo de nuevos delitos el Contrabando no así el delito fiscal No obstante en el texto final y aprobado mediante Ley 14 de 2007 se eliminó la regulación de esa figura manteniéndose la competencia para la investigación de los delitos aduaneros en la esfera administrativa

2 2 2 Bien jurídico protegido en el delito de defraudación fiscal

2 2 2 1 En la doctrina

Teniendo como base que el bien jurídico en los delitos consiste en aquel valor o bien de rango superior que es necesario brindarle protección mediante la creación de la norma penal dictada como expresión del *ius puniendi* del Estado debemos hacer un análisis profundo del tema en cuanto a la defraudación fiscal pues para que una conducta sea catalogada como delito debe existir una justificación iniciando por el objeto que requiere de tutela penal

Algunos autores han sostenido que el bien jurídico protegido en el delito de defraudación fiscal lo es el orden económico un numero plural y al parecer mayontario sostienen que es el patrimonio así como otros tantos estiman que lo que se protege es la Hacienda Publica pasando por varias teorías que indican que se trata de la protección de aspectos funcionales del tributo y la recaudación que lo que se protege es la fe publica o que es un delito contra el deber de colaboración de los contribuyentes A continuación analizaremos las posiciones cuyos planteamientos son los más interesantes

2 2 2 1 1 Orden Publico Económico

Quienes defienden la tesis que indica que el orden publico económico es el bien jurídico protegido en esta clase de ilícitos se basan en que lo que se busca amparar con estas normas son las facultades estatales que le permiten al Estado intervenir en la economía

Muñoz Conde sin indicar que ese es el bien jurídico directamente protegido en el delito de evasión fiscal explica que el orden publico económico es aquella parte del orden económico dirigida o intervenida directamente por el Estado. Este orden económico en sentido estricto no es pues otra cosa que la intervención directa del Estado en la relación económica como un sujeto de primer orden imponiendo coactivamente una serie de normas o planificando el comportamiento de los sujetos económicos. Muñoz Conde (op cit 463)

Al respecto Ventura González dice que el bien jurídico tutelado en la evasión fiscal es la Seguridad del Estado en el sistema económico financiero y social mediante la protección del adecuado ejercicio de la facultad de fiscalización y percepción de los tributos fiscales aportes y contribuciones provisionales por parte de los organismos de recaudación tendientes a la defensa del orden publico economico. González (su cit 55-56)

Señala Coloma Chicot que esta posición supone el configurar el delito fiscal como un instrumento de política financiera lo cual es inaceptable vista la finalidad que el Derecho Penal debe cumplir en nuestra sociedad tomando en consideración los principios de intervención mínima y *ultima ratio*. No obstante agrega creemos que no es posible negar que la posición que se adopte en la tipificación del delito fiscal tenga una cierta repercusión en el orden económico aunque por supuesto dicha repercusión no es su razón de ser. Coloma Chicot (2001 39)

Somos del criterio que lo que se protege al tipificar la defraudación fiscal como delito no es la posibilidad de intervención del Estado en la economía pues

esa facultad está dada ya por la propia naturaleza del sistema económico en el que nos desenvolvemos. Si bien es cierto el hecho de que se pueda sancionar penalmente la evasión fiscal deviene de ese poder intervencionista estatal para nosotros el objeto de protección del tipo penal va mucho más allá es más concreto

2.2.2.1.2 El deber de lealtad

Cuando el Estado interviene en la economía imponiendo las reglas a seguir y gravando las actividades lucrativas que se llevan a cabo en el país para obtener ingresos inmediatamente surge una obligación de cumplir con ese mandato para los sujetos que la ley establezca

Esa facultad de cobro del Estado encuentra su razón de ser ya ubicándonos en gobiernos democráticos en el deber que este tiene de brindar a los particulares protección desde diversos puntos de vista por ejemplo en procurar un ambiente sano para el desarrollo de los asociados oportunidades de trabajo buena la educación servicios de salud y un escenario propicio para la inversión entre otros

Por eso se ha dicho que es precisamente esa relación de doble vía el deber de lealtad de los particulares con el Estado y las obligaciones que surgen para el Estado por razón de ese sometimiento el que justifica la intervención de éste en la economía

Pero entender que lo que se protege en el delito de defraudación fiscal es el deber de lealtad para Boix y Bustos es ir más allá del bien jurídico porque lo

que se persigue es lograr una determinada actitud frente al Estado y es por tanto la existencia de otra actitud (lo desleal) lo que se castiga Boix y Bustos (1987 18)

Y es que si el bien jurídico protegido fuera la lealtad tendrían que ser castigadas muchísimas conductas que son desleales y que no necesariamente causan una afectación que merezca la imposición de una pena Además la lealtad tiene más bien que ver con la moral que con el Derecho Por esas razones no concordamos con esa posición

2 2 2 1 3 Función del tributo

Otra de las tesis que existe en materia del bien jurídico tutelado del delito de defraudación tributaria es la funcional que se inclina a la determinación del objeto de protección en base a la función que debe cumplir el tributo

La orientación funcionalista no se aparta de la protección a la Hacienda Pública pero ve una función distinta del tipo penal tributario en el sentido que estima que el amparo se profesa a la Hacienda considerada no como conjunto patrimonial sino como titular de funciones públicas concretamente de la función tributaria en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias Esa es la tesis de Pérez Royo (Martínez Buján Pérez Op cit 327)

De forma similar opina Coloma Chicot pues este autor indica que sin negar la repercusión *patrimonial* de la figura que nos ocupa que su fin último no

es el de ser un sistema enérgico de protección es mucho más amplio y vendría a coincidir con todas las funciones que el tributo cumple en nuestro ordenamiento jurídico constitucional las cuales no son unicamente la obtención de recursos por parte del Estado sino que también se toma en consideración otros aspectos como la función redistributiva de la riqueza que cumple el sistema tributario la suficiencia de recursos de las distintas Administraciones Publicas para la realización de las competencias constitucionales la disuasión del consumo de determinados productos y los efectos del tributo en la economía Evidentemente y de modo indirecto también se protege el Erario Publico como conjunto de bienes y derechos de carácter económico cuya titularidad es ostentada por una Administración Publica (Op cit 41-42)

A nuestro juicio al establecer un tipo penal que contenga la defraudación tributaria como delito no se busca proteger la función del tributo que es la de procurar que el Estado recaude ingresos suficientes para su subsistencia porque la fase de hacer frente a las obligaciones que el Erario Publico tiene para con la colectividad corresponde a la función del gasto no del tributo y desde esta perspectiva quedaría incompleta la protección penal de la Hacienda Publica

2 2 2 1 4 La Fe Publica

Como es sabido la ubicación que tengan las conductas delictivas en los respectivos libros y títulos del Código Penal debe atender al objeto de protección que cada una de esas normas tutela pero eso no siempre sucede

Durante la evolución del estudio del bien jurídico tutelado en el delito de defraudación fiscal se llegó a considerar que se trataba de un delito contra la Fe Publica esto sobre todo en España donde el antiguo Código Penal mantenía la figura estudiada bajo el Título Tercero del Libro Segundo denominado de las falsedades

Esta posición fue muy cuestionada porque al exigirse una defraudación por cuantía determinada de ningún modo podemos entender que la citada figura delictiva tenga un carácter formal dado que ante un delito de *resultado lesivo* nos encontramos (según la posición mayoritaria) siendo de destacar además que desde la reforma llevada a cabo por la LO 2/1985 en la que se introdujo un importante cambio sistemático regulando el delito fiscal en el Título VI del Libro II <<De los delitos contra la Hacienda Pública>> el legislador parece haber abandonado toda posibilidad de concebir el delito fiscal como un delito formal Coloma Chicot (op cit 39-40)

Es fácil imaginar que la defraudación fiscal pueda ser catalogada como un delito contra la Fe Pública pues documentos falsos o alterados pueden servir para respaldar la contabilidad de una empresa o de una persona natural que hace una declaración jurada de renta o autoliquidación que también contiene información apócrifa respecto a los ingresos y gastos del obligado tributario Sin embargo si el propósito de estas actuaciones es defraudar al Fisco el delito cometido no es otro que el de defraudación fiscal distinto a la mera falsificación o alteración de documentos que pudiera ser un medio para la comisión del ilícito

tributario o verse en concurso con aquel que directamente implicó el perjuicio para el Estado según la modalidad de que se trate

Además el delito de defraudación fiscal tiene muchas otras modalidades que no necesariamente implican una falsificación en el estricto sentido de la palabra por lo que no puede ser catalogado como un delito contra la Fe Pública

2 2 2 1 5 El Patrimonio

Según la doctrina dominante el bien jurídico protegido en el delito de defraudación fiscal lo constituye el patrimonio igual que en los delitos de estafa si bien se trata de un patrimonio concreto el Erario Público Bajo y Bacigalupo (2000 43)

Lo anterior es por cuanto que el delito fiscal no sólo entraña una disminución del valor económico en el Erario Público sino que afecta como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos a toda una política económica social que incide sobre el ahorro la inversión la distribución de la Renta Nacional etc Bajo y Bacigalupo (op cit 43)

Martínez – Buján Pérez más que sostener una tesis patrimonialista pareciera que se inclina hacia una concepción mixta o ecléctica en lo que al bien jurídico tutelado se refiere en esta clase de delitos cuando indica que

el bien jurídico inmediatamente protegido es el patrimonio de la *Hacienda pública* concretado (si se prefiere esta adición) en la *recaudación tributaria*. Este es por tanto el bien jurídico tutelado en sentido técnico y es este pues el bien que ha de resultar lesionado por el comportamiento típico individual y cuya vulneración ha de ser captada por el dolo del

autor Evidentemente ello no significa desconocer la existencia de un bien jurídico mediato o inmaterial que es el bien jurídico representado y que vendría integrado por las funciones que el tributo está llamado a cumplir pero con la salvedad de que dicho bien no posee relevancia directa alguna ni en el tipo objetivo ni en el subjetivo es decir es un bien que por su grado de generalidad no puede ser lesionado por el comportamiento típico defraudatorio individual sino que en su caso tan solo podrá ser abstractamente puesto en peligro a través de la reiteración y generalización de las conductas defraudatorias individuales Martínez – Buján Pérez (1999 329)

En sentido similar se expresa Aparicio Pérez quien indica que el patrimonio de la Hacienda Pública autonómica o local es el objeto del delito y que éste tiene un carácter pluriofensivo pues protege de forma inmediata a la Hacienda Pública entendida como Erario Público y de manera mediata a la Hacienda Pública funcional entendida como actividad financiera del Estado así como a los principios constitucionales que permiten el correcto funcionamiento del Estado de Derecho (Aparicio Pérez 1997 En Seoane Spiegelberg 2000 83)

Nosotros no coincidimos con este planteamiento porque en los delitos patrimoniales clásicos (por ejemplo hurto robo apropiación indebida o estafa) se despoja al sujeto pasivo (aun cuando sea el Estado) del patrimonio de este compuesto por bienes valores dineros que tiene en su ámbito de protección que forman parte de su dominio y sobre los cuales tiene poder de disposición

En el caso de la defraudación fiscal debemos partir del hecho que si bien existe una obligación del contribuyente de ingresar un impuesto a las arcas del

Estado generalmente esta no es una suma determinada sino determinable siguiendo las distintas reglas tributarias que incluso permite deducciones y exenciones es una obligación sujeta a un pago futuro incluso mediante arreglos lo que hace difícil concretar que el patrimonio del Estado se ve afectado de primera mano en estos delitos

Respecto a lo anterior señala Coloma Chicot que esta posición tampoco ha estado exenta de críticas por el hecho de que no parece que el tipo penal del delito fiscal tenga como finalidad última proteger el patrimonio de la Hacienda Pública utilizando este concepto en sentido estricto como conjunto de bienes y derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado y sus Organismos Autónomos Coloma Chicot (su cit 40)

2 2 2 1 6 La Hacienda Pública

Es importante precisar que la Hacienda Pública está constituida por una interrelación dinámica entre recursos y gastos entre recaudación de ingresos y gastos entre recaudación de ingresos y realización del gasto público convertida en sistema Baigun y Da Rocha (1999 12)

De forma más clara se plantea que el concepto de Hacienda Pública tiene dos significados objetivo y subjetivo El aspecto objetivo pone el acento en el carácter patrimonialista del término conforme al cual la Hacienda Pública está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado Por el contrario el aspecto subjetivo hace referencia a la Hacienda Pública como titular de funciones

publicas en especial de las funciones financiera y tributaria Aparicio Pérez (1997 34-35)

Se trata pues de la coordinación económica activa creada por los habitantes de un determinado lugar con el fin de atender necesidades comunes a la que aquéllos no podían proveer individualmente fin que ella logra por la aplicación de los medios tomados en su mayor parte de la riqueza privada en forma de contribuciones obligatorias (Bayetto En Gurfinkel de Wendy y Russo 1993 251)

Munoz Conde sostiene que el bien jurídico específico que se protege en esta clase de delitos es la Hacienda Publica "tanto en su vertiente de ingreso publico (que la carga tributaria se realice de acuerdo a los modos y formas fijados por ley) como en la de gasto publico (asignación equitativa de los recursos publicos y su programación conforme a los criterios de eficiencia y economía) Muñoz Conde (op cit 990 – 991)

Con similar orientación se pronuncian Gufinkel De Wendy y Ruso quienes conceptúan que en esta clase de ilícitos lo que se protege es la hacienda publica pues en ese sentido se pronunció la Cámara de Diputados de Argentina al aprobar la ley tributaria argentina (Cfr Gurfinkel De Wendy y Ruso op cit 249)

2 2 2 1 7 Nuestra opinión

De los comentarios que hemos realizado a cada una de las posiciones antes enunciadas sobre el bien jurídico protegido en el delito de defraudación

fiscal se desprende que es nuestra opinión que el objeto de protección en esta clase de ilícitos lo constituye la Hacienda Publica y no otro. Esto es así debido a que en ese ente supra individual coinciden todos los aspectos que rodean al tributo es decir la necesaria recaudación de ingresos a favor del Estado con miras a contar con recursos para ejecutar su presupuesto de gastos.

Es importante indicar que cuando nos referimos a la Hacienda Publica no es para abarcar exclusivamente a la Dirección General de Ingresos sino al Estado como Fisco como receptor de los tributos y determinador del gasto en una estricta y estrecha correlación.

Todos los demás aspectos es decir el orden publico económico el deber de lealtad la función del tributo el patrimonio la fe publica de una u otra manera están vinculados con el fraude tributario pero aquel bien superior que engloba todo lo que el Estado quiere proteger como parte de su aplicación del *ius puniendi* se manifiesta a través de la Hacienda Publica.

Por tal razón cuando se tipifica la defraudación fiscal como delito se protegen los ingresos tributarios y los gastos que se realicen producto de esa percepción económica tal como se intentó estipular con el Anteproyecto de Código Penal de 1998.

2 2 2 2 En nuestra legislación

Como consecuencia de lo anterior de introducirse a la legislación penal panameña un tipo penal relativo a la defraudación fiscal el mismo debería ser ubicado bajo la rubrica Delitos contra la Hacienda Publica debido a que

mediante esta denominación se expresa de una mejor forma la protección que se pretende dar a la potestad recaudatoria y de gasto del Estado. Lo anterior deriva del contenido de nuestra Constitución Nacional que a través de los artículos 48, 261 y 273 regula lo relativo a la Hacienda Pública, sus ingresos a través de los impuestos, tasas y contribuciones, así como sus gastos.

2.2.2.2.1 Protección constitucional de la Hacienda Pública

La Constitución Política de la República de Panamá a través del artículo 48 protege la legalidad del impuesto en los siguientes términos:

Artículo 48. Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las Leyes.

Esto no quiere decir otra cosa que en materia tributaria también rige el principio de legalidad entendido como aquella orientación que implica que todo impuesto existente en el Estado deba ser creado mediante Ley, es decir *Nullum Tnbutum sine Lege*.

Así lo desarrolló la Corte Suprema de Justicia mediante fallo de 19 de agosto de 1994 en el que indicó:

El artículo 48 de la Constitución Nacional consagra el derecho de toda persona a no pagar contribución ni impuesto que no estuviere legalmente establecido. Ello significa que en materia tributaria existe el principio de reserva legal o estricta legalidad que hace depender la existencia jurídica de la

contribución de una ley formal que le imprima
carácter normativo ³

Lo anterior queda aun más claro con el pronunciamiento del Pleno de la Corte Suprema de Justicia mediante sentencia de 22 de octubre de 2002 en el que se sostuvo lo siguiente

Esta máxima Corporación de Justicia ha tenido oportunidad de pronunciarse en relación al principio que encierra el artículo 48 de la Constitución Nacional tal como ha sido interpretado y reconocido por esta superioridad indicando lo siguiente

Esta norma instaura el principio de legalidad tributaria que señala que no pueden pagarse impuestos que no se hayan establecido legalmente e incluso su cobranza debe ajustarse a lo que establece la ley es decir que sólo son válidos o legítimos los impuestos que hayan sido establecidos por la ley

De esto se infiere tal como lo señalaron los representantes judiciales de la demandante y el Ministerio Público (y lo ha sentado la jurisprudencia de este Pleno) que la potestad tributaria de los municipios es derivada mientras que la del Gobierno Central es originaria

Esta última es originaria porque la misma emerge de la potestad soberana del Estado que nace en la Carta Magna mientras que la potestad tributaria de los municipios encuentra sus límites en las materias que la ley estipula que pueden ser gravadas por éstos de lo que se deduce que dicha potestad dimana de la ley (Sentencia de 16 de marzo de 2001)

El artículo 48 de la Constitución Política establece que nadie está obligado a pagar

³ Registro Judicial. Publicación del Órgano Judicial de la República de Panamá. Agosto 1994
pág 128

contribuciones ni impuestos que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita en la Ley. Esta norma consagra el principio de legalidad de las contribuciones e impuestos en virtud del cual éstos solo pueden establecerse mediante una ley formal al igual que la forma en que su cobro debe hacerse efectivo. En el caso de los impuestos municipales el artículo 243 de la Constitución Política enumera las fuentes de los ingresos municipales y deja a cargo de la ley la posibilidad de establecer otras. Esta norma constitucional está desarrollada por los artículos 74, 75, 76 y 77 de la Ley No. 106 del 8 de octubre de 1973 en los cuales se enuncian las actividades, negocios, explotaciones, servicios y aprovechamiento especiales que pueden ser gravadas con impuestos municipales.

De lo anterior se desprende entonces que la potestad tributaria de los municipios es derivada en la medida en que se origina fundamentalmente en la ley por lo cual los municipios no pueden crear tributos no previstos en el texto de aquella (Cfr. Sentencias del 8 de febrero de 1994 y 15 de junio de 1993) (Sentencia de 18 de marzo de 1996).⁴

Y es que se requiere que los tributos surjan de la ley producida por la voluntad popular que debe imperar en la Asamblea Nacional de Diputados cuyos miembros son elegidos democráticamente por lo delicado que es grabar a los contribuyentes más allá de su capacidad económica pues un exceso en su determinación puede causar consecuencias nefastas. Es así que se requiere mediante la reserva de ley lograr lo siguiente:

En primer lugar, garantizar la propiedad de los ciudadanos frente a las pretensiones recaudatorias del poder público obligando a que las restricciones a este derecho sólo sean impuestas por el órgano que

⁴ Registro Judicial. Publicación del Órgano Judicial de la República de Panamá. Octubre 2002. pág. 225.

ostenta la representación popular. En segundo lugar centralizar la discusión de la política fiscal en el Parlamento (entiéndase Órgano Legislativo) como órgano que por su composición y reglas de funcionamiento expresa el pluralismo político de la sociedad y debe procurar la armonización de intereses contrapuestos. En tercer lugar preservar la unidad del ordenamiento y la igualdad básica de posición de los contribuyentes. Finalmente contribuir al logro de la seguridad jurídica puesto que al regularse los tributos mediante leyes se posibilita al menos en teoría que los ciudadanos puedan conocer con más facilidad cuáles son las consecuencias fiscales de sus conductas. Amatucci et al (2001: 45-46)

Esta reserva de ley implica también que sea esa misma norma la que además de crear el tributo fije su régimen jurídico es decir en qué consiste cómo está compuesto cuál es el objeto que grava quiénes están obligados a pagarlo pudiendo dejarse entonces a la reglamentación la posibilidad de establecer la forma lugar y momento de pago por no ser aspectos esenciales del tributo.

Es así que uno de los componentes de la Hacienda Pública lo constituyen los ingresos que obtiene a través de los pagos que corresponde hacer a los contribuyentes.

Por otra parte en el Título IX de la Constitución Política se establecen las normas que regulan la Hacienda Pública y en el artículo 216 se contempla lo siguiente:

Artículo 261. La ley procurará hasta donde sea posible dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica.

Se trata de la existencia de contribuciones justas de acuerdo a la actividad económica que se realice y a los ingresos que se perciban

Este igualmente es un principio del derecho tributario llamado de proporcionalidad o de capacidad contributiva que no es más que la posibilidad que toda persona obligada para con el Fisco haga sus aportes a este de acuerdo a su nivel de ingresos es decir a las entradas económicas que percibe

En otras palabras la también denominada capacidad de pago consiste en la aptitud económico – social para contribuir al sostenimiento del Estado (García Vizcaíno op cit 55)

La Hacienda Publica no debe servirse de ingresos ilimitados e injustos sino de aquellas cargas que los obligados en un país puedan asumir de acuerdo a su nivel de ingreso que va directamente relacionada con la actividad a la que se dedican De alguna manera también es un sistema solidario pues no necesariamente quien más aporta al Fisco será el más beneficiado con sus obras y funciones pero de esa manera se contribuye al bienestar de toda la sociedad

En cuanto al gasto publico tenemos que el artículo 273 del texto constitucional indica lo siguiente

Artículo 273 No podrá hacerse ningun gasto publico que no haya sido autonzado de acuerdo con la Constitución o la Ley Tampoco podrá transferirse ningun crédito a un objeto no previsto en el respectivo Presupuesto

Así pues la Constitución protege los egresos del Estado los cuales deben hacerse en forma ordenada programada y debidamente autorizada por ley para las actividades determinadas y a favor de quienes tienen derecho a ello Es este el otro componente de la Hacienda Publica

Conforme se desprende del texto constitucional panameño la Hacienda Publica está compuesta por los bienes y derechos del Estado recaudados proporcionalmente de los ciudadanos de los cuales deben hacerse las erogaciones presupuestarias anuales autorizadas por ley Esto es lo que se protege al tipificar como delito la defraudación fiscal

2 2 2 2 2 Protección legal de la Hacienda Publica

El Código Fiscal de la Republica de Panamá no hace referencia a Hacienda Publica sino a Hacienda Nacional y establece en su artículo 1 que esta constituida por el conjunto de bienes rentas impuestos acciones y servicios pertenecientes al Estado

Esta a su vez segun el artículo 2 de la misma excerta legal se divide en Bienes Nacionales y Tesoro Nacional Este ultimo de conformidad con el artículo 4 del Código Fiscal se compone entre otras cosas del dinero que ingresa al Estado producto de las rentas o impuestos nacionales

De lo antes expuesto se desprende que la Hacienda Nacional segun lo estipula nuestra legislación solo incluye los ingresos y activos del Estado sin embargo como ya quedó anotado no se puede desconocer que esos ingresos necesariamente tienen que ser destinados a algun propósito invertidos en las

obras que el Estado establezca para ello se recaudan pero también hay que tener presente que sirven para mejorar la posición económica del país aumentar sus caudales y a la vez para ser considerado sujeto de crédito por parte de organismos externos y que sea a través de otros ingresos que se cumplan los compromisos sociales y estatales

2 2 2 2 3 Protección de la Hacienda Municipal

El Régimen Municipal está regulado en el Capítulo 2º del Título VIII de la Constitución Política de la Republica de Panamá en el que se establece que el Municipio es una organización política autónoma de la comunidad establecida en un Distrito pero forma parte de la división político administrativa del Estado

El Municipio también cuenta con un Tesoro y una administración fiscal tiene presupuesto de rentas y gastos por tanto existe una Hacienda Municipal en la que están incluidos los impuestos contribuciones derechos y tasas municipales y que también debe ser objeto de protección penal

De conformidad con el artículo 246 de la Constitución Política el municipio cuenta entre sus ingresos con las tasas los derechos de espectáculos publicos de extracción de arena piedra de tala de bosques los impuestos sobre expendio de bebidas alcohólicas de degüello de ganado entre otros y a su vez está facultada para realizar exenciones de derechos tasas o impuestos Municipales de conformidad con le artículo 248 de la Constitución Política de la Republica de Panamá

Esto además se refleja en el artículo 5 del Código Fiscal que preceptua lo siguiente

Artículo 5 Los Municipios y Asociaciones de Municipios tienen sus respectivas haciendas que se rigen en cuanto a su organización administración y disposición por los acuerdos respectivos dentro los límites prescritos por la Constitución y la Ley

Las fuentes de ingreso de Hacienda Municipal es decir los distintos impuestos tasas derechos y gravámenes consagrados por leyes pueden verse afectadas ante la defraudación lo que también ocasionaría afectación económica al país

En adición a lo señalado tenemos que la Ley No 106 de 8 de octubre de 1973 sobre Régimen Municipal regula la asociación intermunicipal en el artículo 140 cuyo contenido es el siguiente

Artículo 140 Dos o más Municipios o todos los Municipios de una provincia pueden asociarse para unificar su régimen económico o estableciendo un tesoro y una administración fiscal comunes

De allí que surja entonces la hacienda intermunicipal que de acuerdo a lo establecido en el artículo 149 de la Ley antes citada está conformada así

Artículo 149 La Hacienda de la Asociación Intermunicipal estará formada por la Hacienda de los Municipios asociados y se denominará Hacienda intermunicipal la cual se rige en cuanto a su organización administración y disposición por acuerdos respectivos dentro de los límites prescritos por la Constitución y la Ley

Se desprende de todo lo antes expuesto que se encuentran íntimamente vinculados los ingresos y gastos del Estado en un solo ente estatal supra individual la Hacienda Pública que incluye tanto la hacienda estatal la municipal y la intermunicipal que si bien son independientes se deben proteger al tipificar como delito la defraudación fiscal tal cual se ha hecho en otros países

2 2 3 Objeto material en el delito de defraudación fiscal

El objeto material consiste en la cosa o persona sobre la cual recae la acción delictiva En la defraudación fiscal el objeto material serán los tributos tanto nacionales como municipales

Los tributos son entendidos como una prestación patrimonial coactiva exigida conforme a la ley por un ente público con el fin de financiar los gastos públicos que debe tener en cuenta los principios constitucionales de justicia fiscal atendiendo fundamentalmente a la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacerlos Sánchez Galiana et al (2002 7)

Para García Vizcaíno el tributo es toda prestación obligatoria en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de ley Su nota característica es su *obligatoriedad* fundamentada en la coactividad del Estado (entendido en sentido lato de Nación provincias municipalidades) García Vizcaíno (Op cit 41)

Las definiciones anteriores contienen ciertos supuestos que según nos indica Javier Álvarez Lasarte son características de los tributos a saber

- a) Ser prestaciones patrimoniales coactivas exigidas por un ente publico Tiene por tanto carácter de obligación *ex lege* es decir vienen impuestas por la ley con independencia de la voluntad de quienes deben satisfacerlos
- b) Esa obligación legal encuentra su fundamento en la necesidad de financiar los gastos publicos Ésta es la finalidad esencial de todo tributo en un Estado de Derecho que no será tal si no atiende a ese interés general pues en caso contrario se convertiría en simple detracción exigida por quienes ocupen el poder político para satisfacer sus necesidades individuales o de grupo sociales
- c) Se trata de una obligación de contenido pecuniario de modo que la prestación consiste en la entrega al ente publico de una determinada cantidad de dinero
- d) Deben ser siempre exigidos con respeto de los principios de justicia fiscal formulados por el texto constitucional siendo la regla fundamental que cada uno debe pagar de acuerdo a su capacidad económica
- e) En algunos casos los tributos pueden perseguir además finalidades extrafiscales es decir que van más allá del objetivo fiscal estricto de la recaudación de fondos Se pretende con ello que el sistema tributario colabore con la consecución de determinados objetivos económicos y sociales asumidos por la Constitución a favor del interés general (Cfr Sánchez Galiana (2002 6-7)

Los tributos a su vez pueden ser clasificados en impuestos tasas y contribuciones especiales No obstante como el tipo penal que analizamos además hace referencia a los derechos y los gravámenes abordaremos cada uno de ellos

2 2 3 1 Impuestos

Se considera impuesto la prestación de dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley con carácter obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo e inmediato ⁵

Agrega Catalina García Vizcaino que por medio del impuesto son retribuidos servicios indivisibles prestados por el Estado es decir aquellos que si bien son útiles a toda la comunidad resulta imposible en la práctica efectuar su particularización en lo atinente a personas determinadas (ejm Defensa) (Op cit 46)

Los impuestos constituyen el principal medio de recaudación de ingresos para el Estado lo cual es posible constatar con una simple comparación de cifras de ingresos tributarios y no tributarios

Esta notable diferencia económica que veremos en el cuadro que se presenta a continuación constituye muestra de la importancia que para el sostenimiento de la economía panameña tienen los impuestos

⁵ VIVES HURTADO Juan Carlos ritlavides@tutopia.com Impuestos
<http://www.monografias.com/trabajos7/impu/impu.shtml>

| Cuadro I INGRESOS DEL GOBIERNO CENTRAL⁶ (en millones de US\$) | | | |
|--|--------------|--------------|---------------------------|
| Indicador | 2003 | 2004 | 2005^(p) |
| Ingresos | | | |
| Tributarios | | | |
| Impuesto sobre la renta | 435 | 489 | 584 |
| Otros impuestos directos | 84 | 77 | 88 |
| Impuestos al comercio exterior | 200 | 217 | 241 |
| Impuestos a las transacciones domésticas | 408 | 426 | 429 |
| Total | 1,127 | 1,209 | 1,342 |
| No Tributarios | | | |
| Canal de Panamá | 145 | 183 | 204 |
| Oleoducto | 0 | 1 | 0 |
| Transferencias del sector publico | 207 | 198 | 201 |
| Otros ^(*) | 484 | 434 | 592 |
| Total | 835 | 815 | 996 |

Los impuestos se dividen en municipales y nacionales. Los primeros son aquellos que recaudan los municipios y los segundos aquellos que se pagan al Fisco nacional a través de la Dirección General de Ingresos o las Administraciones provinciales.

Son municipales según la Ley No. 55 de 1973 el impuesto sobre expendio de bebidas alcohólicas y el impuesto de degüello entre otros.

Son impuestos nacionales de conformidad con el artículo 683 del Código Fiscal el de importación exportación reexportación el impuesto sobre la renta el impuesto de inmueble el de tierras incultas el de naves el de asignaciones hereditarias el de producción de azúcar el de timbre el de patentes.

⁶ Cifras obtenidas de las Estadísticas Económicas 2005 elaboradas por el Departamento de Información Económica y Estadística de la Dirección de Análisis y Políticas Económicas del Ministerio de Economía y Finanzas.

^(p) Cifras preliminares.

^(*) Excluye los anticipos de Dividendos del Banco Nacional de Panamá.

comerciales e industriales el de bancos y casas de cambio el de seguros los de mercados particulares y de muelles

También son nacionales el impuesto de navegación en aguas jurisdiccionales el de consumo de combustible y derivados del petróleo el de casas de alojamiento ocasional el de consumo de bebidas gaseosas alcohólicas y cigarrillos entre otros pero algunos de ellos se ha autorizado a los distintos municipios para proceder a su cobro

De acuerdo a la Ley 106 de 1974 es un impuesto nacional el de Transferencia de Bienes Inmuebles

Podemos mencionar de igual forma el impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de servicios (ITBMS) así como el impuesto selectivo al consumo (ISC)

2 2 3 2 Tasa

La tasa por su parte es el precio fijo o máximo impuesto por la autoridad a determinados productos a fin de reprimir la especulación abusiva Cabanellas De Torres (1980 306)

Segun la Real Academia Española de la Lengua es el tributo que se impone al disfrute de ciertos servicios o al ejercicio de ciertas actividades ⁷

Más ampliamente es definida como "toda prestación obligatoria en dinero o en especie que el Estado en ejercicio de su poder de imperio exige en virtud de ley por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el

⁷ Dicciano de la Lengua Española www.rae.es

obligado al pago. Esto es, tal servicio tiene el carácter de divisible porque está determinado y concretado en relación con los individuos a quienes él atañe (ejm Administración de justicia) García Vizcaíno (op cit 46)

Como características de la tasa podemos mencionar las siguientes

- a) Se trata de sostener servicios públicos de segundo grado o sea los destinados a satisfacer las necesidades colectivas generales asumidas como públicas con exclusión de quien no quiere pagarlos
- b) Entrega de una determinada cantidad de dinero por la contrapartida de dichos servicios. Esto indica de un lado que no puede ser en su totalidad individualmente gratuito el servicio como el de primer grado financiado con el impuesto y de otro que no puede ser radicalmente oneroso como el bien adquirido mediante un precio
- c) Destinación del valor de la tasa al sostenimiento del respectivo servicio. Ramírez Cardona (1999 214)

Es importante señalar que la tasa puede tener distintas tarifas para un mismo servicio dependiendo del lugar donde se presente como ocurre por ejemplo con la tasa de aseo que se paga en Panamá. Además, no todas las tasas son obligatorias ya que en muchas ocasiones van a depender de la contratación del servicio por parte del particular.

También a nivel municipal existen las tasas por el uso de bienes y servicios municipales.

2.2.3.3 Gravamen

El gravamen como tal es entendido como el tributo en sí, no como una clase de este, ya que se consideran términos sinónimos, pero podemos señalar

que ha sido definido por la Real Academia Española de la Lengua como una carga impuesta sobre un inmueble o sobre un caudal ⁸

2 2 3 4 Derecho

El derecho por su parte desde una consideración semántica se tiene como sinónimo de los términos impuestos y tasas aunque entre estos dos ultimos existan diferencias técnicas

No obstante lo anterior desde el punto de vista económico derecho es definido como la cantidad que se paga con arreglo a arancel por la introducción de una mercancía o por otro hecho consignado por la ley o la cantidad que se cobra en ciertas profesiones como la de notario arquitecto etc ⁹

En Panamá están estipulados como derechos los de extracción de arena cascajo piedra de cantera coral piedra caliza arcilla y tosca los derechos sobre extracción de madera explotación de bosques y tala de árboles derechos para la explotación de galleras bolos y boliches y los derechos sobre espectáculos publicos entre otros

2 2 3 5 Contribuciones

Finalmente tenemos que la contribución es toda prestación obligatoria en dinero o en especie que el Estado en ejercicio de su poder de imperio

⁸ Ibidem

⁹ Ibidem

exige en virtud de ley por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos publicos o de especiales actividades estatales García Vizcaino (Op Cit 46 – 47)

Son ejemplo de esta las sumas que se cobran por transitar por determinada autopista o carretera

Estos tributos podrán ser objeto material del delito siempre que la suma defraudada llegue al mínimo requiendo por el tipo penal

Para mayor información respecto al tema puede verificarse el Anexo 1 de este trabajo que contiene el Esquema del Sistema Tributario Panameño tal cual lo ha elaborado el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

2 2 4 Análisis dogmático de la defraudación fiscal

El artículo 203 del Anteproyecto de Código Penal de 1998 pretendía incorporar a nuestra legislación como delito la defraudación fiscal y por tratarse nuestro trabajo de esta modalidad delictiva será esa la norma que utilizaremos para realizar el análisis dogmático jurídico

El contenido del artículo es el siguiente

Artículo 203 Será sancionado con prisión de uno (1) a tres (3) años o su equivalente en días multa o arresto de fines de semana el que defraudare al fisco por una suma que oscile entre diez mil (B/ 10 000 00) y cien mil (B/ 100 000 00) balboas en cualesquiera de las siguientes formas

Evadiendo total o parcialmente el pago de impuesto sobre la renta

Obteniendo exoneración o devolución de impuesto simulando construcciones inversiones o actividades fomentadas por ley o decreto o

Evadiendo total o parcialmente el pago de cualquier derecho impuesto tasa o gravamen establecido mediante ley o decreto

La pena será de tres (3) a seis (6) años si la defraudación al tesoro nacional es por una suma mayor de cien mil (B/ 100 000 00) balboas

Se notará a medida que avancemos en las explicaciones de cada uno de los elementos del tipo objetivo y subjetivo de este delito que la doctrina no ha sido pasiva al respecto debido a que por lo complicado de la materia existen muchas discusiones sobre el contenido y extensión de cada uno de ellos

2 2 4 1 Tipo objetivo

2 2 4 1 1 Sujetos

2 2 4 1 1 1 Sujeto activo

En este elemento del tipo la discusión se centra en que si el delito puede ser cometido por cualquier persona o si por el contrario es un delito especial propio en los que solo pueden ser autores aquellos que tengan características especiales

Quienes sustentan que se trata de un delito comun y por lo tanto el sujeto del delito puede ser cualquier persona se basan en que existe la posibilidad que terceros no obligados tributariamente sean sujetos activos dado el tipo legal no exige que el fraude se cometa mediante la elusión del propio tributo de sus tributos Boix Reig y Mira Benavent (2000 51)

La doctrina dominante ha entendido que el delito de defraudación tributaria unicamente puede ser ejecutado por un círculo restringido de sujetos

en la medida en que solo el obligado al pago de la deuda tributaria o el beneficiario de la devolución indebida o del beneficio fiscal están en situación de poder realizar plenamente todos los elementos del tipo **Martínez Buján Pérez (1999 342)**

Así lo establece también la Sentencia del Tribunal Supremo Español de 28 de octubre de 1997 donde consta que la defraudación fiscal es un delito de primera mano porque solo puede ser sujeto activo del mismo el que sea directamente tributario o deudor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido pero nunca un tercero

Es nuestro criterio que para arribar a una conclusión sobre este tema debe tomarse en consideración que el delito exige la previa existencia de una relación entre Administración Tributaria y el contribuyente que da lugar a que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria sea el sujeto activo del delito

Conforme al artículo 694 del Código Fiscal que se encuentra dentro de la regulación del impuesto sobre la renta es contribuyente la persona natural o jurídica nacional o extranjera que percibe la renta gravable objeto del impuesto

Bajo esta premisa tenemos que en principio aunque el tipo penal haga referencia a el que la naturaleza y elementos del delito requiere cierta calidad específica para ello por tanto se trata de un delito especial propio

Y es que difícilmente por ejemplo un contador publico autorizado va a alterar las cifras fiscales de su cliente sin que su cliente lo sepa Mas bien el profesional de la contabilidad puede ofrecer opciones indebidas al contribuyente

que este a sabiendas acepta o puede también el contribuyente solicitarle al contador que realice determinadas maniobras para reducir el monto impositivo a pagar. En todo caso, el que directamente defrauda al fisco es el contribuyente en tanto que el contador público autorizado debería responder solo a título de partícipe.

El tema de los menores de edad que reciben ingresos por trabajos permitidos por la Ley ya sean artistas, presentadores de televisión, deportistas que reciben ingresos por publicidad, entre otros, también cobra relevancia en nuestro análisis porque debemos preguntarnos si un menor de edad que está sujeto a una jurisdicción penal especial podría ser sujeto activo del delito de defraudación tributaria.

La respuesta inicial pareciera ser negativa porque los menores de edad desde el punto de vista legal tienen restricciones de personalidad jurídica (artículo 45 del Código Civil) no pueden prestar su consentimiento (artículo 1114 del Código Civil) y deben ser representados por sus padres, quienes ejercen con respecto a ellos la patria potestad que además conlleva la obligación de administrar los bienes del menor (artículo 319 del Código de la Familia).

En base a lo anterior, quienes pudieran defraudar al Fisco por los ingresos de un menor de edad no emancipado serían los progenitores de este que les corresponde ostentar de manera conjunta o individual según se acuerde la patria potestad (artículo 320 del Código de la Familia).

Cosa distinta ocurre en el caso de los menores emancipados por vía legal o judicial (artículo 351 del Código de la Familia) que en situaciones muy

especiales podrían responder penalmente ante la jurisdicción penal de adolescentes por la presunta defraudación al Fisco

En ese sentido debemos tomar en consideración que a pesar de que con los menores emancipados opera una ficción jurídica que hace que para efectos legales generales sean considerados mayores de edad los criterios de imputabilidad que rigen en materia penal sobre todo atendiendo al factor cronológico no permiten que estos sean juzgados por la jurisdicción penal ordinaria

Concluimos entonces que será sujeto activo del delito aquella persona responsable ante el fisco de sus propios tributos o quien represente al contribuyente También pudieran ser responsables los que recaudan tributos por cuenta ajena pero estos no están incluidos en el tipo penal que contempla el Anteproyecto de Código Penal de 1998

Ahora bien a pesar de que las personas jurídicas o morales como se les ha denominado modernamente a la luz del Código Penal de 1982 no podían ser responsables penalmente sus representantes administradores o la persona natural que haya actuado por ella sería la que respondiera penalmente por la defraudación

Destaca el penalista panameño Hipólito Gil Suazo que las personas jurídicas no pueden realizar acciones delictivas directamente por ellas mismas Esta afirmación como se sabe ha traído una serie de dificultades teóricas porque hay quienes consideran que si es posible por cuanto que efectivamente se cometen hechos punibles a su amparo Para defender la tesis inicial que

sostenemos se recurre al aforismo *societas delinquere non potest* que implica que las personas jurídicas o morales no tienen facultad para cometer delitos. Ello no significa que mediante ellas sus miembros, dignatarios o empleados no puedan realizar acciones delictivas de muy graves repercusiones. La responsabilidad que se genera son situaciones complejas porque es difícil delimitar adecuadamente la acción del individuo y la actividad que estas personas jurídicas sobre todo cuando han logrado un desarrollo de gran entidad y los individuos cuentan muy poco. Gil Suazo (2005: 180)

En ese sentido señala Ruiz Moreno que en el caso de las personas físicas queda perfectamente claro quién es el responsable penal: el propio sujeto obligado a contribuir (fuera de los casos en que un tercero sin su conocimiento defrauda al fisco con respecto a los tributos del contribuyente) pero tratándose de personas jurídicas o morales el asunto suele prestarse a confusiones. En esta última hipótesis el responsable criminal lo será aquella persona física quien tenga todas las facultades de representación legal para obligarla: esto es el individuo que represente a la persona jurídica en el cumplimiento de obligaciones fiscales al hallarse investido de todas las facultades de representación legal conforme a su escritura constitutiva. Ruiz Moreno (1999: 106)

Ello por supuesto siempre que se pruebe que fue el que ejecutó el hecho delictivo u ordenó su ejecución con el propósito de defraudar.

La aprobación de un nuevo Código Penal para Panamá que empezó a aplicarse el 23 de mayo de 2008 denota en su texto que en términos

generales es decir no solo en delitos relacionados con el medio ambiente o de forma atenuada en los delitos relacionados con drogas hemos llegado a considerar que existe responsabilidad de las personas jurídicas dentro del proceso penal aunque las sanciones producto de los actos ilícitos cometidos por sus representantes nunca se pueden equiparar a aquellas que se impondrán a las personas naturales toda vez que el cierre de la sociedad la suspensión de operaciones la cancelación de la licencia la prohibición de contratación con el Estado entre otras sanciones pudieran ser consecuencia de su uso para actividades delictivas por particulares que son quienes finalmente dirigen el destino de aquellas Ilógico sería que un proceso culmine con la sola declaratoria de la responsabilidad de una sociedad sin que hubiera un ser humano a quien pudiera atribuirse responsabilidad por los actos ilícitos cometidos a su amparo aun cuando no se le haya ubicado o individualizado

El artículo que aborda el tema en análisis en la Ley 14 de 2007 que aprueba el Código Penal es el 51 que a la letra dice

Artículo 51 Cuando una persona jurídica sea usada o creada para cometer delito siempre que sea beneficiada por el se le aplicara cualesquiera de las siguientes sanciones

- 1 Cancelación o suspensión de la licencia o registro por un término no superior a cinco (5) años
- 2 Multa no inferior a cinco mil balboas (B/ 5 000 00) ni superior al doble de la lesión o al beneficio patrimonial
- 3 Pérdida total o parcial de los beneficios fiscales
- 4 Inhabilitación para contratar con el Estado directa o indirectamente por un término no superior a cinco (5) años la cual será impuesta junto con cualquiera de las anteriores
- 5 Disolución de la sociedad

El Código Fiscal por su parte cuando el contribuyente sea una persona jurídica restringe la posibilidad de ser sujeto activo de un delito fiscal exclusivamente al representante legal tal cual consta en el artículo 1259 de dicho texto legal que regula el procedimiento penal aduanero y que es aplicable también al procedimiento penal comun que se lleva a cabo por defraudación fiscal Veamos

Artículo 1259 Cuando el inculpado sea una persona jurídica los cargos se formularán a su representante legal Respecto a contrabandos o defraudaciones cometidas por medio de naves los cargos se formularán a sus capitanes respectivos

Mediante fallo de 5 de julio de 1999 el Pleno de la Corte Suprema de Justicia tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre la inconstitucionalidad o no de dicha norma y estableció lo siguiente

El artículo 1259 del Código Fiscal es aplicable por el funcionario de instrucción para formular los cargos al representante legal de una persona jurídica cuando ésta sea inculpada de la comisión de un delito fiscal pero como las personas jurídicas no tienen entidad física sino moral y no pueden concurrir ante la autoridad para escuchar los cargos en su contra hacer los descargos correspondientes y presentar las pruebas a su favor entonces deberá concurrir su representante legal quien actuará en esta calidad Por ello es que cuando el funcionario competente para administrar justicia deba decidir sobre la responsabilidad de la sociedad y de otras personas que pudieran estar vinculadas al delito de defraudación fiscal deberá aplicar el artículo 1259 del Código Fiscal formulando los cargos al representante legal de la persona jurídica

Debe tenerse en cuenta que el artículo 1259 del Código Fiscal preceptúa que los cargos serán hechos al representante legal de la persona jurídica que se considere inculpada o al capitán de la nave en los casos de contrabando y defraudaciones cometidas por medio de ella en sus calidades de representantes de estos entes y no a título personal

Las personas jurídicas no tienen entidad física por ello la sociedad Intervalores Cincuenta S A inculpada del delito de defraudación fiscal no podía concurrir ante el funcionario de instrucción a enterarse de los cargos en su contra responder al interrogatorio en relación con los hechos que le son imputados hacer sus descargos y presentar las pruebas que los sustentan por ello el artículo 1259 del Código Fiscal preceptúa que cuando el inculcado sea una persona jurídica los cargos se formularán a su representante legal

De lo anterior se deduce que en nuestro sistema penal fiscal las personas jurídicas son susceptibles de ser sujetos activos en la comisión de ilícitos fiscales aduaneros o de contrabando

Al respecto es conveniente señalar que en el derecho penal común panameño y por lo general en las legislaciones de sistema de derecho romano-germánico las personas jurídicas o entes morales no son consideradas sujetos activos de delito en seguimiento a la concepción de origen romano del *Societas delinquere non potest*. Sin embargo con la proliferación de los delitos administrativos y de índole fiscal de aduana y contrabando y por la especial naturaleza económica de estos delitos así como el perjuicio tan grave que causan a la economía nacional la doctrina y las legislaciones han visto necesario actualizar estos principios

El autor Alfonso Reyes Echandía luego de una relación de los planteamientos doctrinales en cuanto a la posibilidad de que las personas jurídicas puedan o no ser consideradas sujetos activos de delito se manifestó de acuerdo con la posición de que no pueden serlo (entiéndase en los delitos tipificados por la ley penal común) pero señaló lo siguiente en cuanto al ámbito administrativo

Entendemos no obstante que dentro del ámbito administrativo bien pueden preverse situaciones en las que la persona jurídica tome determinaciones por medio de sus representantes que pueden afectar intereses patrimoniales y en relación con las cuales deben imponerse sanciones adecuadas a la naturaleza jurídica de la persona moral pero en tales casos no juegan los principios orientadores del derecho penal común particularmente los referentes al fundamento de la responsabilidad penal. Ejemplo de tales medidas son las que consagra la ley 58 de 1931 sobre sociedades anónimas (art 2º)

La legislación penal colombiana no ha señalado nunca a las personas jurídicas como sujetos activos de delitos. Sin embargo el proyecto de PORRAS de 1889 propuso que fueran consideradas penalmente responsables. El proyecto de 1976 en su art 334 indicaba que en el caso de delitos contra el orden económico podrían imponerse penas accesorias a las personas jurídicas en cuyo nombre se hubiese cometido. En el mismo sentido se pronunció el proyecto de 1978 (arts 46 num 8º y 360)

No quiere esto significar que el derecho penal deba desatenderse de la criminalidad (generalmente económica) atribuida a las personas jurídicas. Lo que ocurre es que su tratamiento punitivo corresponde a un derecho penal administrativo con responsabilidad objetiva en cuanto las personas jurídicas como tales no pueden actuar con culpabilidad y con sanciones que sean compatibles con su especial naturaleza. Ha de advertirse que esta responsabilidad administrativo-penal funciona sin perjuicio de la que pueda caber a las personas naturales involucradas y respecto de las cuales han de aplicarse los principios que regulan el derecho penal común particularmente el de culpabilidad. (REYES ECHANDIA Alfonso Derecho Penal Parte General Editorial Temis Reimp De la 11ª edic Bogotá 1989 pág 101)

Es lógico pensar que una sociedad anónima o persona jurídica no tiene capacidad intelectual y física ni voluntad propia para cometer un delito fiscal y que la conducta antijurídica por comisión u omisión tuvo que ser ejecutada en beneficio de la sociedad por una o varias personas naturales las cuales sólo podrán ser declaradas responsables y sancionadas luego de comprobarse su culpabilidad y participación como cómplice coautor padrino o encubridor. Así las cosas la pena o sanción de multa establecida por el artículo 752 del Código Fiscal sólo podrá ser aplicada a la persona jurídica como sujeto activo del delito de defraudación fiscal cuando se haya comprobado la comisión de dicha conducta y a las personas naturales que conformen la sociedad luego de probada su participación en el delito a las cuales podrá imponérseles la sanción de multa o arresto a la que se refiere la citada norma fiscal ¹⁰

El ex Magistrado Rogelio Fábrega Zárac salvó el voto en fallo antes aludido sustentando lo que a continuación citamos

En cuanto al aspecto de fondo del proyecto en si el derivarle responsabilidades penales a una persona jurídica que por definición no puede actuar culpablemente como señala el penalista REYES ECHANDIA implica el reconocimiento de responsabilidad objetiva la cual es ajena por completo al sistema penal panameño que exige que el imputado actúe de manera voluntaria dolosa o culposa. Es evidente además que la inmensa mayoría de los supuestos de defraudación fiscal (artículo 752 del Código Fiscal) exige la voluntariedad del acto defraudatorio de la sociedad que se manifiesta a través de sus órganos societarios por lo que la intención defraudatoria es relevante para la comisión del delito de defraudación fiscal en todo contribuyente incluidas las personas jurídicas

¹⁰ Registro Judicial. Publicación del Órgano Judicial de la República de Panamá. Julio 1999. págs. 177-180.

La sanción consistente en pena privativa de la libertad como el arresto no le pueden ser impuestas a una persona jurídica razón por la que solamente sería posible la fijación de penas pecuniarias como lo tiene previsto el artículo 752 del Código Fiscal Naturalmente esto no impide que si al representante legal le son imputables los actos defraudatorios dicho representante legal persona natural incurrirá en las responsabilidades penal tributaria si ha actuado de manera culpable ¹¹

Es claro que a través de una persona jurídica se pueden cometer faltas e ilícitos penales – administrativos pero la responsabilidad por esos actos no puede recaer exclusivamente en el representante legal que puede no haber tenido ingerencia en los referidos actos máxime cuando en las sociedades hay distribución de funciones y los representantes legales pueden conferir poderes para que otros actúen por la empresa

En el caso de los procesos civiles por ejemplo la persona jurídica actúa como parte pero debidamente representada por apoderado judicial quien en virtud de poder otorgado por el representante legal de la empresa interpone la demanda contesta las que interpongan en contra de la sociedad propone pruebas participa de las actividades probatorias expone los alegatos aunque quien puede resultar responsable finalmente es la persona jurídica

En el procedimiento administrativo sancionador general se llama al representante legal de una empresa para que dé explicaciones en torno a los hechos pero no para que conteste a la formulación de cargos en nombre de la

¹¹ Ibidem Pág 182

persona jurídica ya que corresponderá brindarlas a quienes bajo el amparo de esta intervinieron en los hechos

En el procedimiento penal tributario por otro lado se presenta el problema de que la administración fiscal que no deja de ser un ente administrativo está facultada para llevar a cabo procedimientos que correspondería a la justicia penal ordinaria donde la responsabilidad es personal porque en ese ámbito debe investigarse quién fue la persona física que actuó bajo la protección de una persona jurídica para cometer infracciones y a ella es a quien corresponde sancionar Ninguna persona natural debería tener que comparecer a un proceso para responder por actos de personas jurídicas si no los ideó ejecutó o colaboró en su ejecución

Entonces lo que se debate no es que la persona jurídica no pueda ser responsable en la vía administrativa pues estimamos que es procedente que sea sancionada en esa esfera e incluso que en la esfera penal las consecuencias de los hechos punibles cometidos por personas naturales las afecten si fueron utilizadas para tales actos pero lo impropio es que una persona no responsable de infracciones administrativas o penales responda por esta y se vea sometido a un proceso aun sin tener vinculación directa con el ilícito y además tenga que defender a la sociedad como si se estuviera defendiendo él mismo cuando muchas veces pueden haberse cometido las acciones delictivas a sus espaldas

En la legislación española se ha resuelto el problema más que de la responsabilidad penal de las personas jurídicas de las actuaciones en lugar de

otro a través del artículo 31 del Código Penal de ese país que establece lo siguiente

Artículo 31 El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica o en nombre o representación legal o voluntaria de otro responderá personalmente aunque no concurren en él las condiciones cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación actúe

En los delitos como el que abordamos que son clasificados como especiales propios se da el inconveniente de no poder atribuir la conducta delictiva descrita por la norma a aquellas personas que no reúnan los requisitos que hacen especial la conducta y por tal razón en las legislaciones en que se va más allá que los tribunales analizan de forma profunda las modalidades delictivas en armonía con la dogmática jurídica se ha tenido que buscar soluciones legislativas como esta para permitir la sanción de aquellos que actuando dolosamente para infringir la ley penal pretenden liberarse de su responsabilidad por el solo hecho de haber realizado las conductas amparadas en una persona jurídica o en una persona física a la que en determinado momento representaron o sustituyeron

La norma arriba descrita al entender de Jesus-María Silva Sánchez amplía significativamente- las posibilidades de imputación de responsabilidad por delitos especiales cuyas condiciones objetivas de autoría concurren en una persona jurídica Cancino et al (1999 239)

El mismo fallo de la Corte Suprema de Justicia de Panamá de 5 de julio de 1999 que líneas antes citamos expone algunas ideas sobre el tema de las actuaciones en nombre de otro al citar a la autora y profesora Blanca Lozano que indica lo siguiente

En Alemania se ha incorporado el principio de autoría en las actuaciones de otro (Handeln für einen anderen) que permite la imputación a los dirigentes de las personas morales de las conductas antijurídicas referibles a las mismas (art 14 StGB) con lo que se intenta evitar la impunidad de los responsables en los delitos especiales propios que son aquellos en los que el carácter de punible se funda en cualidades relaciones o circunstancias particulares por lo que cuando el autor es una persona jurídica resulta imposible incriminar a sus miembros cuando no concurren en éstos las condiciones personales de autoría requerida por la ley Este principio se ve además complementado con la aplicación a la persona jurídica de medidas de seguridad y de sanciones pecuniarias como consecuencias accesorias del ilícito (LOZANO Blanca La extinción de las sanciones administrativas y tributarias Marcial Pons Ediciones Jurídicas S A Madrid 1990 págs 165 – 166)¹²

Tenemos pues que en materia penal solo deben ser considerados sujetos activos del delito los contribuyentes (personas naturales) que incluye a los mayores de edad y a los menores de edad emancipados en condiciones especiales los padres de menores de edad no emancipados que ejerzan la patria potestad de estos y aquellas personas naturales que por actuar en nombre o representación de una persona jurídica (actuaciones en lugar de otro) hayan realizado la conducta descrita por la norma

¹² Ibidem Pág 179

2 2 4 1 1 2 Sujeto pasivo

En cuanto al sujeto pasivo la dificultad que se presenta es menor debido a que lo será el titular de la Hacienda Publica (administración tributaria) la cual en este caso es el bien jurídico protegido

En nuestro país los sujetos pasivos serían el Estado y los Municipios debido a que a favor de ellos se han establecido impuestos tasas derechos contribuciones y gravámenes y son los que se encargan de la recaudación tributaria así como de realizar las respectivas exoneraciones o devoluciones de los tributos

Al respecto señala Antonio Aparicio Pérez que el sujeto pasivo del delito de defraudación tributaria será pues el titular del bien jurídico protegido y el sujeto activo de la relación jurídico tributaria De esta forma se opera una inversión de posiciones con respecto a dicha relación ya que es precisamente el sujeto activo de la misma quien pasa a convertirse en sujeto pasivo de la figura penal Aparicio Pérez (1997 37)

2 2 4 1 2 La conducta punible y sus modalidades

2 2 4 1 2 1 Presupuestos de la conducta punible

2 2 4 1 2 1 1 Existencia de la relación jurídico tributaria

Esta es la primera diferencia que encontramos entre el delito fiscal y otros tipos penales pues exige la existencia de una relación previa nacida de la ley entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del delito

La doctrina estudiada es unánime en considerar que los delitos de defraudación tributaria tienen un presupuesto objetivo consistente en la previa existencia de una relación jurídico – tributaria entre el sujeto activo del delito y la Administración tributaria de que se trate esto es que haya nacido una deuda tributaria o que haya existido la concesión de un beneficio fiscal Martínez Buján Pérez (1999 30)

Apoyamos esa posición porque quien defraude al Fisco necesariamente tiene que hacerlo a través de la presentación de una autoliquidación en la que evada impuestos o de la que surja el beneficio fiscal cuya devolución solicitará posteriormente o hacer que el Estado liquide un impuesto por cifra menor de la que corresponde De igual forma puede el sujeto (contribuyente) siendo obligado por ley a tributar no hacerlo utilizando ardides para ello He allí la existencia de la relación tributaria

El fenómeno tributario se concibe como una relación intersubjetiva en la que se relacionan el Estado como titular del crédito tributario o sujeto activo de esa relación y el contribuyente que viene a ser el deudor de la obligación tributaria es decir el sujeto pasivo de la relación

De esta relación deviene la facultad de la administración no solo de cobrar tributos sino también de exigir la presentación de declaraciones de inspeccionar al contribuyente además de cobrarle recargos por el incumplimiento de sus obligaciones e incluso imponerle sanciones

La relación jurídico tributaria “tiene un contenido complejo en cuanto que de ella derivan por un lado los poderes derechos y obligaciones de la autoridad

financiera con las obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su autoridad y por el otro más específicamente el derecho del ente publico de exigir y la correlativa obligación del contribuyente de pagar la suma equivalente al monto del impuesto en los particulares casos debidos (Giannini 1974 31 En Amatucci (op cit) 56)

En Panamá todos los nacionales y extranjeros así como sociedades debidamente registradas están obligados a tributar por razón de la renta generada en este país pues así lo establece el artículo 694 del Código Fiscal Si bien existen personas que por razón del ingreso que perciben (asalarados que ganan menos de B/ 800 00 al mes) no están obligados a tributar también pueden defraudar al Fisco mediante la presentación de una declaración jurada de renta en la que exageren sus ingresos para a su vez incluir diversos gastos deducibles como son las donaciones buscando que resulte un impuesto a favor cuya devolución se solicitará Es así que la persona inicialmente no obligada pero que declara renta voluntariamente se constituye en un contribuyente obligado desde el momento que exagera sus ingresos o sus egresos y así los presenta a la Administración Tributaria entablándose desde ese momento la relación jurídico tributaria a la que nos hemos referido

Esa relación debe ser nacida de la ley es decir debe provenir de una norma emanada de la Asamblea Nacional de Diputados que establezca la vinculación entre el Fisco y el contribuyente por razón del tributo así como las obligaciones de este ultimo para con el Estado y los beneficios a que se puede hacer acreedor dependiendo de la actividad que realice Si se trata de una tasa

u otro tipo de contribución que también se recaudan a nivel municipal de igual manera deben haber sido creados por Ley aunque posteriormente el municipio podrá dictar determinadas regulaciones respecto al tiempo en que se recaudarán y otros aspectos que no sean esenciales de los tributos

Es así que la configuración del delito fiscal por regla general distinto a lo que sucede con otros hechos punibles depende en primera instancia de la relación intersubjetiva entre el Estado y el contribuyente

2 2 4 1 2 1 2 La cuantía defraudada

Para la configuración del ilícito el tipo penal exige que la defraudación ocasionada al fisco oscile entre los B/ 10 000 00 y B/ 100 000 00 para el tipo simple constituyéndose en una conducta agravada la defraudación que supere los B/ 100 000 00

Cuando hablamos de cuota o cuantía defraudada hacemos referencia a la suma o monto de dinero dejado de pagar a la Hacienda Publica ya sea nacional o municipal al importe no ingresado a estas o a lo retirado indebidamente por razón de las acciones defraudatorias realizadas por el contribuyente o su representante relativa a los tributos Esto es la cantidad que se ha dejado de ingresar a las arcas de la Hacienda como consecuencia de la elusión del pago de impuesto o el disfrute ilícito de beneficios fiscales (Martínez Pérez 1986 269 En Ayala Gomez 1988 266)

Su determinación va a depender de la clase de tributo que se trate ya que la suma que corresponda pagar por cada impuesto va a variar dependiendo de la forma que establezca la ley para su cálculo. Por ejemplo:

- El impuesto sobre la renta es distinto para las personas naturales y jurídicas y la suma a pagar se calcula en base a una tabla de porcentajes de acuerdo a las utilidades recibidas en el año menos las deducciones a que haya lugar.
- El impuesto de inmueble de igual manera se calcula en base a una tarifa progresiva combinada que parte de la base imponible entendiendo por esta según el artículo 766 del Código Fiscal la suma del valor del terreno y la mejora construida si la hubiera.
- En el caso del impuesto de producción de azúcar no se aplica una tarifa progresiva combinada sino una suma fija a saber por cada quintal de azúcar que se produzca en nuestro país se debe pagar un impuesto de veinticinco centésimos de balboa (B/ 0.25).

Así pues a partir del monto cierto que debía pagarse se podrá determinar lo que haya dejado de percibir la Hacienda Pública. En el caso de la modalidad de evasión por ejemplo habrá que establecer cuánto era el monto a pagar y cuánto realmente pagó el contribuyente y si de la diferencia resulta una cantidad mayor a B/ 10 000.00 luego de la investigación respectiva se le podrá condenar por defraudación fiscal.

Una discusión más árida que el modo de calcular la cuota defraudada ha surgido en la doctrina y se centra en determinar si esta es una condición objetiva de penalidad o un elemento del tipo

Un sector considera la cuota defraudada como una característica del resultado típico que va a ser abarcada por el dolo (eventual) del autor Martínez Buján Pérez (op cit) 339 Esto por ser el delito de defraudación fiscal un delito de resultado es decir que causa un perjuicio patrimonial a la Hacienda Publica y que el sujeto activo del delito tiene la posibilidad de por lo menos prever que con su actuar sobrepasará la cifra mínima que plantea la norma

Otro sector considera que se trata de una condición objetiva de penalidad pues si no se llega a la cuantía citada nunca puede castigarse como delito de defraudación lo que significa que no debe ser abarcada por el dolo y que son solo razones de conveniencia política las que inciden en que se fije una cantidad u otra para diferenciar el delito de la falta administrativa (Muñoz Conde a (op cit) 993)

Para Coloma Chicot el establecimiento de un mínimo en la cuota defraudada más que una aplicación del principio de intervención mínima operante en Derecho penal supone una descriminalización parcial de la defraudación tributaria que cualquiera sea el motivo que la ha ocasionado ya sea la desconfianza del Estado en la eficiencia y el funcionamiento de la Administración de Justicia en una cuestión que afecta a su capacidad recaudatoria ya sea por la simple voluntad de limitar la aplicación de penas privativas de libertad a los que realizan defraudaciones fiscales realmente

importantes en el ámbito de la gran empresa o en conexión a otros delitos en los que existe mayor rechazo social debería ser objeto de seria reflexión por la doctrina Coloma Chicot (op cit) 49

Para establecer nuestra posición al respecto debemos partir señalando que el tipo es la descripción de la conducta prohibida que lleva a cabo el legislador en el supuesto de hecho de una norma penal Muñoz Conde (op cit) 32 Esto es todos los elementos que integran una conducta punible

Por otra parte Ernesto Beling define las condiciones objetivas de penalidad como ciertas circunstancias exigidas por la ley penal para la imposición de la pena que no pertenecen al tipo del delito que no condicionan la antijuricidad y que no tienen carácter de culpabilidad Las circunstancias constitutivas de una condición de punibilidad se diferencian de una manera clara de los elementos del tipo de delito en que aquellas no son circunstancias que pertenezcan al tipo por lo que no se requiere que sean abarcadas por el dolo del agente sino que basta con que se den simplemente en el mundo externo objetivo por lo cual se les suele denominar frecuentemente condiciones objetivas o extrínsecas (Beling En Jiménez de Asua 2005 279 280)

De considerar la cuota defraudada como una condición objetiva de penalidad tendríamos que estimar que es delito pero no sancionable la conducta defraudatoria que reúna todos los presuntos elementos del tipo pero que no supere los B/ 10 000 00 Esto no nos parece correcto porque esa conducta por razón de la autoridad que conoce el proceso y la sanción que se pueda imponer constituiría una falta y no delito

Tampoco sería necesario que la cantidad a que hace referencia el tipo sea abarcada por la voluntad delictiva del sujeto activo lo cual resulta difícil imaginar pues quien defrauda al Fisco lo hace a sabiendas de la suma que deja de declarar y que le ocasionará una erogación patrimonial mucho menor que la que tendría que hacer a favor de la Hacienda Publica si hubiere declarado sus tributos correctamente

De igual manera no sería posible aun cuando se trata de un delito de resultado apreciar la tentativa como forma imperfecta del delito cuando el autor haya realizado todas las maniobras tendientes a defraudar a la Hacienda Publica y ese resultado (el perjuicio) no se haya logrado por causas ajenas a su voluntad lo cual también nos parece equivoco

Por tanto estimamos que la cuota defraudada es un elemento más del tipo debido a que la redacción de la norma así lo indica al incluir la cuantía en su descripción Esta cuantía debe ser abarcada por el dolo del autor que deberá tener la voluntad de causar el perjuicio por una suma de B/ 10 000 00 o más lo que hace que se trate de un delito de resultado que admite la tentativa como forma imperfecta de ejecución

Tal como lo señala el Catedrático de Derecho Penal Carlos Martínez Pérez en esta clase de delitos no es correcto considerar que el perjuicio patrimonial es una condición (un hecho futuro e incierto) y además objetiva puesto que dicho perjuicio no resulta plenamente ajeno a la voluntad del autor (el cual cuando menos habrá previsto la posibilidad de sobrepasar esa cifra con su actividad defraudatoria) Además tampoco se puede negar un nexo de

causa efecto entre la acción engañosa realizada por el sujeto activo del delito y el perjuicio patrimonial (Martinez Perez 1986 266 En Aparicio Pérez 1997 45)

Y es que en el caso de la declaratoria de insolvencia con arreglo al Código de Comercio en los delitos de quiebra conforme al Código Penal de 1982 que es entendida como una condición objetiva de punibilidad tal como lo señala Arango Durling (2003 172) estamos ante una condición externa al proceso penal que se pueda incoar por ese delito cuya sanción dependerá de la declaratoria de un juez civil que establezca la incapacidad que tiene una persona natural o jurídica para cumplir con sus compromisos comerciales

Cuando hablamos de defraudación tributaria debemos atender al hecho que el proceso penal se debe iniciar independientemente de lo que ocurra en la vía administrativa porque si bien la Administración Tributaria puede que conozca de un proceso administrativo por defraudación tributaria como falta cuando estime que el hecho constituye delito deberá inhibirse de su conocimiento y remitir las actuaciones al Ministerio Público para que realice su investigación y luego sea el Juez penal el que determine con la colaboración de los peritos correspondientes de ser necesario y valorando todas las pruebas incorporadas al proceso si la actuación en efecto se enmarca en un delito contra la Hacienda Pública en el que la defraudación supera la suma mínima establecida en el tipo penal

Refiere De Toledo – Huerta Tocildo que parece evidente que el interés tutelado por la norma incriminadora comporta no solo la dirección de la

conducta destinada a producir en perjuicio indeterminado en su cuantía a la Hacienda Publica sino aquella que se orienta a la causación de un resultado <<típico>> entendido como desvalor del resultado Precisamente el límite cuantitativo establecido es el umbral mínimo que el legislador ha introducido como inaceptable lesión de aquel bien jurídico y que no son evitables suficientemente por la vía sancionadora de la Administración Tributaria Y es precisamente el ataque al bien jurídico un elemento que pertenece al tipo objetivo en el sentido de que lo que se incorpora al tipo es su lesión o puesta en peligro (afectación del bien jurídico) (De Toledo-Huerta Tocildo 1986 76 En Ayala Gómez 1988 223)

Agrega Ignacio Ayala Gómez que desligar la conducta del agente de la causación del resultado lesivo negando que esa cuantía sea precisamente ese resultado del tipo objetivo desdibuja la referencia de la conducta a la prohibición establecida por la norma penal la de realizar conductas defraudatorias que importen una lesión por dicha cantidad Afirmando su carácter de condición objetiva de punibilidad se niega la pertenencia al tipo del injusto y de la culpabilidad con lo que se produce la incongruencia de establecer que una defraudación por debajo de dicho importe es típica y antijurídica (tipo de injusto) culpable pero no punible En esta forma se está negando que el tipo objetivo contenga ya el elemento indiciario de desvalor de resultado que conformará la antijuridicidad material lo que no nos parece congruente ni aceptable Ayala Gomez (op cit)

Para nosotros la cuantía a que hace referencia en el artículo del Anteproyecto de Código Penal de 1998 relativo a la defraudación fiscal es un elemento de tipo y se ha establecido así para efecto de no sobrecargar la vía penal con procesos que puedan ser resueltos a otro nivel y que por el perjuicio menor que implican merecen a su vez una sanción menor. Esto quiere decir que lo que se pretende es sancionar solo aquellas conductas defraudatorias contra el Fisco o la Hacienda Pública que conlleven una grave afectación patrimonial.

2.2.4.1.2.2 La conducta punible de defraudar y sus modalidades

2.2.4.1.2.2.1 El acto de defraudar

En el caso que nos ocupa el núcleo del tipo lo constituye el verbo "defraudar" por tanto en ello consiste la acción en hacer vano o frustrar el pago de los tributos por medio de un artificio. Ayala Gómez (1998: 21).

La Real Academia Española de la Lengua ha establecido que defraudar significa "privar a alguien con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias de lo que le toca a derecho". Una definición que se adecua todavía más a la materia específica que tratamos es la que más adelante refleja el mismo diccionario y que establece que se trata de "eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones".¹³

¹³ Diccionario de la Lengua Española. Vigésimasegunda edición.
<http://buscon.rae.es/diccionario/drae.htm>

Para nosotros debe entenderse como defraudación el ardid que utiliza el contribuyente para no pagar los tributos que corresponde pagar menos u obtener una exoneración o devolución de tributos todo lo cual se traduce en incumplir las prestaciones jurídico – tributarias a las que se está obligado Muñoz Conde (1999 992)

El verbo defraudar puede ser entendido desde dos vertientes a saber en sentido subjetivo evento en el cual para que se configure el delito debe existir engaño o desde una óptica objetiva considerando que se trata del perjuicio económico causado mediante la conducta delictiva

A nuestro entender la óptica subjetiva es la correcta pues sin tratarse de un delito de estafa la conducta defraudatoria al Fisco implica un engaño un hacer ver ingresos o gastos que no son reales o en declarar una actividad económica que no es la que se realiza para pagar menos tributos o no pagar

En este delito el engaño tiene el mismo sentido genérico que en la estafa con la diferencia de que en esta la tipicidad del engaño viene limitada por la exigencia de que sea idóneo para inducir a error en el delito fiscal la limitación se produce ya desde el momento en que se concretan las modalidades de comisión Bajo y Bacigalupo (op cit 48 49)

Esto quiere decir que desde el momento que el contribuyente realiza una conducta engañosa con entidad suficiente para no cumplir con sus obligaciones tributarias apartándose del actuar esperado por la Administración tributaria está cometiendo defraudación fiscal

La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de España mediante Sentencia No 13 de 20 de enero de 2006 bajo la ponencia del Magistrado Enrique Bacigalupo Zapater estableció sobre este tema lo siguiente

El concepto engaño en el delito fiscal no difiere del engaño del delito de estafa. Es evidente que tanto en el Código de 1973 como el actual consideran que esta es una forma de defraudación y que históricamente el delito fiscal proviene de una estafa. En el elemento típico engaño por lo tanto no deben existir diferencias. La jurisprudencia de esta Sala ha definido repetidamente el concepto de engaño como la afirmación de lo falso como si fuera verdadero o el ocultamiento de lo verdadero. En diversos precedentes se ha admitido también la comisión del engaño por omisión (de informar sobre circunstancias respecto de las cuales el sujeto activo era garante). En el caso del delito fiscal este concepto de engaño se ha trasladado de tal manera que las declaraciones incompletas, incorrectas o falsas resultan típicas pues en ellas se afirma como correcto lo que en realidad no es así. Afirmar un hecho como ocurrido en un determinado tiempo que no es el legalmente establecido por lo tanto es una acción que se subsume bajo un tipo del delito fiscal.

No ocurrirá lo mismo cuando amparado en las diversas normas impositivas el contribuyente logre pagar menos impuestos. Esto es lo que se denomina fraude de ley que según explica Ramos Prieto supone la realización de uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad. Dicho con otras palabras con apoyo en el texto de una norma que resulta más beneficiosa y que es artificioosamente manipulada (norma de cobertura) se llevan a cabo actos de apariencia legal pero que burlan otra norma (norma defraudada) que la

que a *pnon* debería haber sido aplicada al supuesto en cuestión Sánchez Galiana et al (2002 62)

Para Bajo y Bacigalupo estudiosos de la materia esta actuación no llega a constituir delito fiscal por las razones que se exponen a continuación

Se dice que un hecho se realiza con fraude de Ley cuando se produce un resultado contrario a la Ley pero amparado por otra disposición de finalidad diferente De este modo se requiere el concurso de dos normas una la norma defraudada que es la destinada a regular el supuesto y otra la norma de cobertura en la que se pretende apoyar el acto

Piénsese por ejemplo en la domiciliación del sujeto pasivo de la obligación tributaria en un lugar geográfico mejor tratado fiscalmente la transmisión de la propiedad mediante constitución e inmediata disolución de una Sociedad la transmisión de una propiedad que genera plusvalía interponiendo otra compraventa intermedia con un comprador que compensa aquella con una minusvalía conversión de un acreedor en accionista de la sociedad deudora mediante ampliación de capital constituir una sociedad entre padre e hijo con el fin de hacer más barata fiscalmente la futura herencia a su fallecimiento etc Que en estos casos se <<elude el pago de tributos>> es indudable La pregunta sin embargo ha de formularse en el sentido de si tal forma de evasión o elusión constituye también defraudación <<engaño>> del artículo 305 CP

En realidad en los supuestos de <<fraude de ley>> el perjuicio que pudiera sobrevenir a la Hacienda Publica no es consecuencia del engaño construido por el contribuyente sino de una deficiencia de técnica legislativa Ni la Hacienda Publica incurre en error alguno ni el contribuyente realiza maniobra alguna idónea para producir tal efecto pudiendo incluso obrar con total transparencia invocando la norma de cobertura La ausencia de una relación causal entre la argucia del administrado y el posible error en que pudiera incurrir la Hacienda o perjuicio hace que el comportamiento

no pueda considerarse como forma de defraudación
(Bajo y Bacigalupo (su cit) 56-57)

El Magistrado José Antonio Martín Pallín de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de España trató este tema en la Sentencia No 643 de 19 de mayo de 2005 expedida bajo su ponencia e indicó lo siguiente

Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas publicas Frente a esta concepción del bien jurídico protegido algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Publica Es cierto que al final el perjuicio es económico pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica radica en la inadmisibile vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática

Frente a una discutible optimización fiscal basada en manejos y artificios que en cierto modo tiene una cobertura o amparo en la complejidad de las normas tributarias no se puede compartir o tolerar los fraudes y las trampas cuya unica finalidad es eludir el pago de las cuotas generadas y debidas

El derecho tributario puede ofrecer resquicios para estas operaciones pero el derecho penal no puede admitir artificios o trampas que puedan enmascararse bajo lo que eufemísticamente se conoce como ingeniería financiera tributaria que en definitiva no es otra cosa que elevar el fraude y el engaño a la categoría de arte o ciencia matemática

Tal como lo habíamos referido previamente uno de los mecanismos que permite que los ingresos fiscales del Estado sean menores en algunos casos son los vacíos de las normas tributarias que hábilmente son explotados por los entendidos de la materia en beneficio propio o de sus clientes situación en la

que es bastante difícil que se pueda hablar de defraudación fiscal propiamente. Sin embargo, deberá determinarse la entidad del fraude de ley si la especial situación que se presenta más que aplicar de forma alternativa normas más favorables a la situación económica de quien declara, se ha hecho encajar de manera forzada en otro supuesto legal para procurar beneficios indebidos al contribuyente y ocasionar perjuicio a la Hacienda Pública. En este último caso evidente se busca defraudar al Fisco.

Ahora bien, retomando el tema del delito de defraudación fiscal, tenemos que se trata de una acción defraudatoria que va acompañada de una modalidad específica de conducta que resulte idónea para vulnerar el bien jurídico protegido, las cuales pasamos a explicar de inmediato.

2.2.4.1.2.2 Las modalidades delictivas

La defraudación se concretaría a través de la evasión del pago de impuestos, tasas, gravámenes o derechos, o la obtención de exoneración o devolución de impuestos. Las modalidades específicas contenidas en el artículo que analizamos son: la evasión total o parcial del pago de impuesto sobre la renta, la obtención de exoneración o devolución de impuestos a través de la simulación de construcciones, inversiones o actividades fomentadas por ley o decreto, y la evasión total o parcial de cualquier clase de impuestos, derechos, tasas o gravámenes.

2 2 4 1 2 2 2 1 Evasión total o parcial del pago de impuesto sobre la renta

Si bien el tipo penal en estudio hace alusión especial al impuesto sobre la renta eso resulta innecesario pues pese a su importancia para la recaudación de ingresos del Estado el mismo es una clase de impuesto que se puede incluir entre aquellos que se mencionan en el tercer supuesto del artículo sobre todo porque no hay variación alguna en la consecuencia jurídica que acarrea evadir el impuesto sobre la renta de inmueble o cualquier otro

Según indica Carlos Alberto Chiara Díaz la figura comprende como presupuesto positivo un ocultamiento intencional del hecho imponible y de la capacidad contributiva del sujeto la cual acompaña la omisión deliberada de no pagar el importe que corresponda al *tributo adeudado y exigible*. Estos dos aspectos deben encontrarse reunidos para que se configure la acción típica referida Chiara Díaz (2005: 21)

Al hablar de evasión el tipo penal se refiere a la conducta consistente en evitar declarar el impuesto sobre la renta correctamente lo que tiene que hacerse a través de algún ardid o engaño esto es a través de distintas maniobras todas tendientes a reducir indebidamente la deuda tributaria para no pagar al Fisco lo debido por ley. Entre estas maniobras podemos mencionar la simulación de determinados actos jurídicos de manera tal que aparezcan en la contabilidad más gastos de los realmente realizados la falsificación de facturas el simple hecho de reflejar utilidades menores de las obtenidas el indicar que el

contribuyente se dedica a determinada actividad que paga menos tributo que otra que es a la que realmente se dedica entre otras

De acuerdo con Álvaro Márquez Cárdenas son vías concretas para defraudar al Fisco

- a) Las cuentas bancarias secretas innominadas las suscripciones de seguros con prima única Fraudes al Fisco que tratan de justificarse con apariencias de legalidad pero que constituyen auténticos fraudes de ley
 - b) La falsificación de carnets de identidad (su número sobre todo) uso de estos documentos pertenecientes a personas fallecidas o sin obligación manifiesta de declarar" ofrecidos como datos personales de información que se envían a Hacienda con el fin de despistar"
 - c) La evasión de capitales a los llamados paraísos fiscales Se trata aquí de dinero blanco de cantidades dinerarias transparentes que se detraen de la circulación financiera a espaldas del Fisco para depositarlas en países de trato fiscal más rentable o menos severo que el país de salida
 - d) Falsificación de facturas relacionadas con pluralidad de impuestos (impuesto sobre sociedades IVA)
- Márquez Cárdenas (2004 97)

No incluye la norma el hecho de declarar de forma adecuada los ingresos y gastos atendiendo a todos los postulados legales y luego no honrar ese pago

Esta última conducta más que un delito encaja en una falta administrativa consistente en el incumplimiento del pago acción que permite a la administración tributaria ejecutar la deuda

2 2 4 1 2 2 2 2 Obtención de exoneración o devolución de impuestos a través de la simulación de construcciones inversiones o actividades fomentadas por ley o decreto

Este numeral trata de dos conductas a saber la defraudación fiscal mediante la cual se busca obtener exoneración de impuesto y aquella que persigue obtener devolución de impuestos

Las exenciones y beneficios tributarios consisten en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible de suerte que aunque éste se halle configurado no nace la obligación tributaria o nace por un importe menor o son otorgadas ciertas facilidades para su pago Es decir si bien se configuran en la realidad fáctica los elementos tipificantes del hecho imponible por razones de índole económica política social financiera etc expresamente se exime del pago del impuesto operando las exenciones como hipótesis neutralizantes totales de la configuración del hecho imponible de modo que no nazca la obligación tributaria García Vizcaíno (1999 321)

En Panamá son muchas las leyes que se han dictado con el propósito de fomentar la inversión y distintas actividades como la reforestación el turismo la construcción actividades agropecuarias entre otras que definitivamente invitan a los evasores de impuestos a planear artimañas para resultar beneficiados por tales normas Esto sin dejar de lado que la mayoría de los impuestos tienen excepciones a su cobro que procuran en algunos casos proteger el patrimonio estatal el de los particulares o lograr mayor bienestar social

El cuadro que a continuación presentamos demuestra los incentivos fiscales que existen en Panamá sobre diversos sectores económicos actividades e industrias

| Cuadro II INCENTIVOS FISCALES¹⁴ | |
|--|--|
| Incentivos fiscales | <p>Ley 108 de 1974 Por la cual se adoptan incentivos a la exportación (CATS)</p> <p>Ley 1 de 1985 Sobre Fideicomiso</p> <p>Ley 5 de 1988 Por la cual se establece y regula el sistema de ejecución de obras publicas por el sistema de concesiones administrativas y se adoptan otras disposiciones</p> <p>Ley 24 de 1992 Por la cual se establecen incentivos y se reglamenta la actividad de reforestación en la Republica de Panamá</p> <p>Ley 58 de 1999 Por la cual se crea el Certificado de Incentivo Forestal para pequeños productores agropecuarios y se modifica el artículo 2 de la Ley 20 de 1995</p> <p>Ley 16 de 1993 Por la cual se conceden incentivos a la producción de banano</p> <p>Ley 8 de 1994 Por la cual se promueven las actividades turísticas en la Republica de Panamá</p> <p>Ley 28 de 1995 Por la cual se adoptan medidas para la Universalización de incentivos tributarios a la producción y se dictan otras disposiciones</p> <p>Ley 26 de 2001 Que modifica los artículos 23 y 25 de la Ley 28 de 1995 sobre Universalización de incentivos a la producción</p> <p>Ley 58 de 1995 Por la cual se define la acuicultura como una actividad agropecuaria se establecen incentivos y se dictan otras disposiciones</p> <p>Ley 40 de 2000 Modifica el artículo 18 de la Ley 58 de 1995</p> <p>Decreto Ley No 9 de 1997 Por el cual se adopta un Régimen especial de incentivos para la restauración y puesta en valor del Conjunto Monumental Histórico del Casco Antiguo de la Ciudad de Panamá</p> <p>Ley 59 de 2002 Que incentiva la venta de viviendas y la construcción de mejoras en el área revertida</p> <p>Ley 4 de 2002 Que modifica el Decreto Ley 9 de 1997 sobre un régimen especial de incentivos para el Casco Antiguo de la ciudad de Panamá y dicta otras disposiciones</p> <p>Ley 8 de 2000 por la cual se crea la ANPYME (Deroga la Ley 9 de 1989 y Ley 33 de 2000 que dicta normas para el fomento a la creación y desarrollo de la Micro Pequeña y Mediana Empresa)</p> |
| Intereses preferenciales -- vivienda | <p>Ley 65 de 2003 que protege la vigencia de la Ley 3 de 1985 sobre régimen de intereses preferenciales y modifica el artículo 5 de esta Ley</p> <p>Ley 13 de 2001 que incentiva la construcción de viviendas de interés social</p> |
| Intereses preferenciales -- sector agropecuario | <p>Ley 19 de 1986 Por la cual se dictan medidas de incentivo a la industria de la Construcción y se adopta otras disposiciones</p> <p>Ley 4 de 1984 por la cual se establece el sistema de intereses preferenciales al sector agropecuario y se toman otras medidas (FECI)</p> |
| Sector Industrial | Ley 11 de 2004 Que adopta medidas para el fomento y desarrollo de la industria |
| Otros | <p>Ley 15 de 1992 Reforma la Ley 6 de 1987 (Sobre jubilados y pensionados)</p> <p>Ley 37 de 2001 Que establece normas protectoras para jubilados y pensionados</p> <p>Ley 10 de 1993 Establece Incentivos para la formación de fondos para jubilados y pensionados</p> <p>Ley 19 de 2001 Que crea un Régimen Fiscal y Aduanero especial de Zona Franca Turística y de apoyo Logístico Multimodal en Barú</p> <p>Ley 3 de 2002 Por el cual se aprueban contratos entre el Estados y Consorcio San Lorenzo (CEMIS)</p> <p>Ley 41 de 2004 Que crea un régimen especial para el establecimiento y operación del área económica especial Panamá Pacífico (Antigua Base Howard)</p> <p>Ley 12 de 2002 Que incentiva la oferta de un primer empleo para jóvenes en el sector privado</p> <p>Ley 59 de 2003 Que autoriza la creación del Programa de Alimentación para los Trabajadores y dicta otras disposiciones</p> |

¹⁴ Exposición de motivos del Proyecto de Ley No 64 de 20 de enero de 2005 de equidad fiscal

Para plantear un ejemplo referido al impuesto de inmueble tenemos que según se dispone en los numerales 5 y 6 del artículo 764 del Código Fiscal los establecimientos utilizados para colegios privados están exentos o exonerados de pagar impuesto de inmueble siempre que se obliguen con el Ministerio de Educación a mantener no menos de cinco becas para estudiantes panameños pobres y los utilizados para hospitales privados también lo estarán siempre que se obliguen con el Ministerio de Salud a atender a cualquier enfermo en caso de emergencia y dar hospitalización gratuita a 25 panameños pobres cada año

Esta facilidad que establece la ley puede ser utilizada para evadir impuesto sin cumplir realmente con la obligación que debe surgir del contrato realizado con el Ministerio del ramo respectivo por muchos factores. En el caso de los colegios por ejemplo utilizar personas pobres que se registren como estudiantes pero que no asistirán a las clases sea por no tener los recursos para transportarse hasta el centro educativo o por haber recibido una suma pequeña de dinero a cambio de prestarse para tal fin. En el caso de los hospitales alterar registros para que aparezcan como atendidos personas que nunca han ingresado al centro hospitalario y de igual manera puede suceder que no tengan la suerte de recibir pacientes sin recursos luego de un accidente que ocurrió cerca del hospital por el desconocimiento de la población respecto a los acuerdos con el gobierno.

Por otro lado en el caso de la devolución existe la posibilidad legal de conformidad con los artículos 590 y siguientes del Código Fiscal de requerir a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas la

devolución del impuesto de importación cuando se reexporten las mercaderías situación en la que claro está es posible utilizar documentos falsos que acrediten la salida de la mercancía del territorio nacional y aun así pedir que se devuelva el importe pagado como impuesto de introducción

En los ejemplos que hemos presentado juega un papel importante la corrupción que puede ser utilizada para facilitar estos delitos contra el Erario Publico pero a esto nos referiremos más profundamente cuando abordemos el tema de los concursos

De las conductas antes descritas se desprende que nos encontramos ante un tipo penal en blanco debido a que para complementar la conducta necesariamente debemos recurrir a otras leyes o decretos que regulan cada tipo de impuestos derechos tasas y exoneraciones así como los distintos beneficios fiscales Situación parecida se presenta en el primer supuesto

Carlos Binding quien acuñara el término ley penal en blanco señala que en ese tipo de normas está determinada la sanción pero el precepto deberá ser definido por un reglamento o por una orden de autoridad y raras veces por una ley especial presente o futura Jiménez de Asua (2005 56)

Al respecto señala Enrique Curry que la ley penal en blanco es aquella que determina la sanción aplicable describiendo solo parcialmente el tipo delictivo correspondiente y confiando la determinación de la conducta punible o su resultado a otra norma jurídica a la cual reenvía expresa o tácitamente Curry (1988 38)

Esto es indicativo de que en estricto la ley penal en blanco se refiere a aquellas remisiones que la ley penal efectúa a instancia inferior (un reglamento) bien sea una disposición particular o bien sea en fin un acto administrativo de una autoridad. Sin embargo existe un concepto amplio en la actualidad caracterizado por abarcar también al lado de las hipótesis mencionadas todos aquellos casos en que ley penal se remite a otra norma extrapenal que posee asimismo el rango de ley. Cfr. Martínez – Buján Pérez (1998: 122). Por ello se ha distinguido entre leyes penales en blanco propias e impropias siendo el tipo penal en estudio una norma penal en blanco impropia.

En este aparte no hemos hecho referencia a la Hacienda Municipal pero lo cierto es que también los municipios perciben tributos y tienen un régimen de exoneración y devolución de impuestos como ocurre por ejemplo en el caso del impuesto de degüello que tiene sus excepciones. Por tanto a primera vista los municipios también están incluidos en este supuesto de la norma.

Claro que no podemos dejar de lado que todas estas exoneraciones y devoluciones que se soliciten a la Administración tributaria deben alcanzar el monto mínimo establecido en la norma para que puedan constituir delito.

2 2 4 1 2 2 2 3 Evasión total o parcial de cualquier clase de impuestos, derechos, tasas o gravámenes

Como lo mencionamos antes los supuestos 1 y 3 de este artículo pudieron haberse unido en uno solo. Sin embargo como nos corresponde analizar el artículo tal cual fue redactado debemos indicar que en este caso

entran todos los demás tributos que pueden cobrar la Administración Tributaria nacional y municipal

De manera general podemos indicar que en Panamá a nivel nacional además del impuesto sobre la renta existe el de inmuebles sobre tierras incultas sobre naves sobre los timbres sobre el consumo de la gasolina de las bebidas gaseosas de los juegos de suerte y azar por mencionar algunos

A nivel municipal existe el impuesto sobre expendio de bebidas alcohólicas a cantinas bodegas y locales de venta al por mayor derechos sobre la extracción de arena cascajo piedra de cantera coral entre otros recursos minerales derechos para la explotación de galerías bolos y boliches

Las maquinaciones o engaños que se utilicen para evadir es decir no pagar los impuestos derechos y tasas que corresponden o para pagar menos de lo ordenado por ley pueden ser igualmente sancionados en la vía penal según establece la norma siempre que la suma defraudada supere los B/ 10 000 00

2 2 4 1 2 2 2 4 Problemática de la retención de tributos

Una vez analizadas las modalidades que contempla la norma debemos hacer referencia a un tema que de regularse la defraudación fiscal como delito tal cual está contemplado en el artículo que analizamos podría quedar excluido de sanción y ese es la evasión por parte de los agentes de retención es decir de los agentes económicos o particulares que por su calidad de comerciantes tienen el deber de cobrar un impuesto como por ejemplo ocurre con el impuesto

selectivo al consumo (ISC) el impuesto tributario de bienes muebles (ITBM) o el impuesto del combustible pues las sumas percibidas por razón de estos deben reportarlas a la administración tributaria

Es claro que el agente de retención no es el obligado directo a pagar el tributo por el consumo sino quien adquiere los productos gravados con el impuesto es decir el consumidor pero al tener en su poder este dinero surge su deber legal de reportarlo a la administración tributaria ya que de lo contrario le ocasionaría un perjuicio Se constituye entonces el agente de retención en sujeto responsable por deuda ajena

El Código Tributario Modelo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) del cual Panamá forma parte trata en su artículo 20 de los agentes de percepción o recepción en los siguientes términos

Artículo 20 Contribuyente sustituto Son contribuyentes sustitutos quienes sean designados en los términos de este artículo para retener tributos o percibir tributos del contribuyente directo

El contribuyente sustituto es el unico responsable ante el Fisco por el importe que debe retener o percibir De no realizar la retención o percepción sin perjuicio de hacerse pasible de las sanciones previstas en este Código deberá ingresar el importe de las retenciones o percepciones omitidas más los accesorios a ellas correspondientes

Sin embargo cuando la retención o percepción tenga el carácter de pago a cuenta del tributo no operará la sustitución tributaria considerándose al agente retenedor o preceptor como tercero responsable En este caso de no realizar el agente la retención o percepción a la que se encontraba obligado sin perjuicio de que se le apliquen las sanciones correspondientes responderá solidariamente con el contribuyente directo por el

monto del tributo que debió retener o percibir más sus accesorios. De no haber efectuado la retención o percepción será el único responsable ante el Fisco por el pago del tributo retenido o percibido.

Los agentes de retención o percepción podrán ser designados por norma general administrativa entre aquellos que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar la retención o percepción de tributos.

El Código Fiscal en los artículos 732 y 734 nos da ejemplos de los agentes de retención del impuesto sobre la renta que existen en Panamá. Veamos:

Artículo 732 La Contraloría General de la República, las entidades autónomas del Estado y los municipios deducirán y retendrán mensualmente o cuando se paguen de los sueldos, dietas, pensiones, bonificaciones, honorarios y demás remuneraciones por servicios personales o profesionales que devenguen los empleados públicos de las instituciones autónomas o municipales, las sumas que estos deban al Tesoro Nacional en concepto del impuesto sobre la renta, y expedirán a dichos empleados los recibos que correspondan a las deducciones que se hagan.

Artículo 734 Los administradores, gerentes, dueños o representantes de empresas, establecimientos comerciales, industriales, agrícolas, mineros o de cualesquiera otras actividades análogas o similares, y las personas que ejerzan profesiones liberales o profesiones u oficios por su propia cuenta o independientemente, deducirán y retendrán mensualmente a los empleados y comisionistas a que se refiere el artículo 704 el valor del impuesto que éstos deben pagar por razón de los sueldos, salarios, remuneraciones o comisiones que devenguen. De igual manera, los distribuidores locales de películas retendrán el impuesto que corresponda pagar a las empresas productoras de películas.

Respecto a este tema señala Lorena Lampolio Secretaria Legal y Técnica de la Universidad Nacional de Quilmes en Argentina que

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso National Carbon Co (C S J N 10/11/67 – Fallos 269-261 – E D 21 316 Impuestos XXXVI 210) ha expresado que el agente de retención es un tercero ajeno a la relación tributaria que motiva la retención por lo que su obligación personal se extingue respecto del Fisco una vez cumplidos sus actos de retener e ingresar el impuesto conforme a las disposiciones vigentes en ese momento agregando que su calidad de sujeto pasivo deriva de la ley y no puede ser alterada por convenio entre particulares

Esta figura mediante la cual la ley establece el traslado de la obligación fiscal a personas distintas del deudor efectivo reemplazándolos de modo directo y constituyéndose en sujetos pasivos directos de la obligación tributaria tiene en principio como finalidad asumir una normal y fuerte mecánica de recaudación de tributos

Resulta muy importante aclarar que no son deudores subsidiarios porque el agente de retención asume una obligación directa y título propio con el Fisco actuando paralelamente o en lugar del deudor pero no en defecto de éste ¹⁵

El Código Fiscal en el artículo 735 atribuye una responsabilidad solidaria al contribuyente y al agente de retención por los tributos que hayan debido retenerse y pagado al Fisco y no se hayan remitido El texto del artículo es el siguiente

Artículo 735 La persona natural o jurídica que estando obligada a ello no haga la retención de las

¹⁵ LAMPOLIO Lorena Naturaleza Penal de las infracciones tributarias <http://222.calz.org/shop/detallenot.asp?notid=219> Consultado el 15/9/06

sumas correspondientes al impuesto sobre la renta de acuerdo a las disposiciones que rigen la materia será responsable solidariamente con el contribuyente respectivo del pago del impuesto de que se trata

Si dicha persona así como la que habiendo efectuado la retención no remiten al fisco en la fecha correspondiente de pago por las cantidades retenidas en este concepto no podrán considerar deducibles los pagos que generaron la obligación de retener salvo que el pago se haga dentro del mismo período fiscal

En otras legislaciones esta conducta se sanciona como una de las modalidades de defraudación fiscal pero porque se hace referencia en la descripción de la norma penal no solo a la cuantía defraudada sino a las cantidades retenidas o que se hubieren debido retener cosa que no se hace en el tipo penal que analizamos por lo que esa conducta que en nuestro país solo constituye falta administrativa y de contar con un tipo penal como el del anteproyecto que analizamos pudiera ser vista incluso como una apropiación indebida es decir un mero delito patrimonial en el que no hay protección directa para la Hacienda Publica

2 2 4 1 2 3 El problema de la omisión

Otro aspecto sobre el cual existe discusión en la doctrina es la omisión que no es un simple no hacer nada sino no realizar una acción que el sujeto está en situación de poder hacer Muñoz Conde (2002 23)

Se trata de la infracción de un deber jurídico que en el caso que nos ocupa se encuentra en las leyes tributarias que establecen quienes son los obligados a pagar cada clase de tributos

Entonces habrá delito de defraudación fiscal cuando quien tiene el deber de declarar o pagar determinado tributo omite hacerlo a sabiendas de su obligación legal. Este es el caso por ejemplo del contribuyente que siendo obligado a tributar sobre su renta no lo hace y aparenta no realizar actividad productiva de ingresos. De igual manera lo hace quien disfruta de beneficios fiscales o devoluciones por haber ocultado datos a la Hacienda Pública y se limita a recibir el monto otorgado producto de su silencio.

Establece el artículo 51 del Código Tributario Modelo del CIAT algunas obligaciones que tiene el contribuyente para con el Fisco que pueden servir como orientación para saber cuándo se ha cometido un delito de defraudación fiscal por omisión.

Artículo 51 Deberes relativos a la facilitación de la fiscalización. Los contribuyentes, terceros responsables y terceros están obligados a facilitar las tareas de recaudación, fiscalización, verificación, investigación y determinación que realice la Administración tributaria en cumplimiento de sus funciones, observando los deberes que les impongan las leyes, los reglamentos y la propia normativa de la Administración tributaria.

a) En especial deberán:

- a) Respaldar todas las operaciones de enajenación, transferencia y prestaciones de bienes y servicios mediante comprobantes extendidos en forma legal.
- b) Llevar libros y registros generales y especiales referidos a las actividades y operaciones vinculadas con la tributación que en cada caso se establezcan.
- c) Inscribirse en los registros pertinentes a los que aportarán los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones.

- d) Presentar las declaraciones e informaciones que correspondan
- e) Facilitar el acceso a las informaciones de sus estados financieros obrantes en bancos y otras instituciones financieras

Este artículo lo citamos solo a manera de ilustración porque obviamente en el supuesto de contener una norma penal que contemple la defraudación fiscal como delito debemos contar con disposiciones legales de naturaleza administrativa propias a las cuales remitirnos para complementar el tipo penal en blanco de manera tal que se respete el principio de legalidad

Cabe agregar aquí que el Proyecto de Código Penal elaborado por la Comisión Codificadora designada por el Órgano Ejecutivo para la actualización de la legislación penal sustantiva y adjetiva y presentado por el Presidente de la Republica a la Asamblea Legislativa en búsqueda de una mayor vigencia y aplicación del principio de legalidad planteó lo siguiente

Artículo 12 La Ley penal definirá el hecho punible de manera inequívoca En caso de tipo penal en blanco la ley que reenvíe a otra o a una norma de menor jerarquía sólo será compatible con el principio de legalidad si la norma complementaria indica que su infracción será sancionada conforme a una ley penal que deberá ser citada expresamente

De haberse aprobado ese texto solo hubiesen podido complementar los tipos penales en blanco normas legales o de inferior jerarquía que la ley que en su texto así lo indicaran situación que iba a crear un verdadero problema jurídico porque usualmente las normas administrativas no se crean pensando

que complementarán un tipo penal. En consecuencia, la mayoría de los tipos penales en blanco hubiesen quedado sin posibilidad de ser aplicados.

Luego de los debates en la Asamblea Nacional de Diputados, se expidió la Ley 14 de 18 de mayo de 2007 que adopta el Código Penal y el artículo finalmente fue aprobado así:

Artículo 12. La ley penal definirá el hecho punible de manera inequívoca.

Cuando un hecho punible requiere que una norma de igual o inferior jerarquía lo complemente, será necesaria la existencia de esa norma jurídica complementaria.

De esta manera, se respeta igual el principio de legalidad y se hace manejable de acuerdo a nuestra realidad jurídica el tema de la ley penal en blanco.

Ahora bien, continuando con el tema de la omisión, debemos indicar que no se entenderá que existe delito cuando hay un mero olvido, desorden de la contabilidad o desconocimiento de algunos deberes fiscales, lo cual ha sido tratado en otras legislaciones como error de tipo, como veremos más adelante.

Cabe señalar que en la legislación española antes de la reforma de 1995 el artículo 349 del Código Penal no establecía expresamente que el delito fiscal podía cometerse a través de la omisión, cosa que se hizo en el artículo 305 que en la actualidad regula esa conducta en ese país. Sin embargo, antes del cambio legislativo los tribunales llegaron a la conclusión que era posible cometer delito de defraudación fiscal por omisión.

Así lo señaló el Tribunal Supremo español mediante la sentencia de 20 de noviembre de 1991 bajo la ponencia del Magistrado Enrique Ruiz Vadillo que dice

El verbo nuclear del tipo penal que se recoge en el citado art 349 CP es el de defraudar y aquí es donde han de hacerse determinadas precisiones al documentado recurso del abogado del Estado. El ánimo defraudatorio es desde luego por la simple omisión es decir por no presentar la obligada declaración el sujeto tributario aunque en la omisión obviamente no concurra ningún tipo de artificio o mecanismo engañoso se limita a no declarar. Falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para no pagar o pagar menos de lo debido sino también quienes sabedores del deber de declarar omiten la declaración. Esto es evidente y así se dijo de manera expresa y pormenorizada en la S de 27 de diciembre de 1990. Pero esto es una cosa y otra muy distinta es que de ese silencio –cualquier medio comisivo está en condiciones de integrar la plataforma de hecho del delito- haya de obtenerse con una especie de presunción indestructible la existencia de dolo. Por eso en seguida hay que añadir que siempre que se halle presente el ánimo defraudatorio (S de 2 de marzo de 1988) habrá delito no cuando este ánimo no esté presente pues otra interpretación conduciría a la resurrección de la definitivamente destruida prisión por deudas. De tal manera que frente a una declaración inexacta o una no declaración el juzgador debe descubrir en una investigación psicológica difícil pero necesariamente imprescindible si hubo o no ánimo de defraudar y si la conclusión que se obtiene en un sentido u otro es decir en que existe animus defraudando o en que no existe es lógica razonable y no arbitraria ha de aceptarse en este trance procesal casacional.

En similar sentido se pronunció el mismo tribunal al indicar en la sentencia de 25 de febrero de 1998 que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto no debe ser de mejor condición que quien en su declaración desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido

Otro precedente importante lo encontramos en la sentencia No 1244 de 3 de octubre de 2003 que dictara la Sala Penal del Tribunal Supremo de España bajo la ponencia del Magistrado José Jiménez Villarejo en la que estableció que

La parte recurrente niega la tipicidad del hecho alegando que la simple falta de ingreso del impuesto no integra la figura delictiva y que por otra parte el acusado ni dispuso de la suma que estaba destinada al pago del mismo. Pero con independencia de que esta última alegación es incongruente con la declaración de hechos probados, debe recordarse la naturaleza del tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado. Como se dice en la Sentencia de esta Sala de 9-3-93 recogiendo la doctrina establecida en las de 2-3-88, 27-12-90, 31-12-91 y 31-10-92 entre otras, el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar, pero éste que es evidente en quien no declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible. Si el delito fiscal existe por el mero hecho de no declarar el hecho imponible, no puede pretender el acusado que su actuación ha sido indebidamente subsumida en el art. 394 CP habiendo precedido a su omisión de declarar la acción

claramente fraudulenta de disponer no importa en provecho de quien de la suma que había sido puesta a su disposición para el pago del impuesto

Es relevante tener presente que el avance del pensamiento jurídico y de la real consideración del principio de culpabilidad llevan a establecer que a pesar de existir omisión esta tiene que haberse realizado con ánimo delictivo para que pueda ser sancionada

Resulta entonces viable sostener que cabe la defraudación fiscal tanto por acción como por omisión siempre que se realice con intención de perjudicar al Erario Publico u obtener un beneficio indebido y que con esas acciones se llegue a evadir la cuantía mínima establecida por el tipo penal

2 2 4 2 Tipo subjetivo

El otro aspecto que compone el tipo de injusto es el tipo subjetivo la vertiente que contiene aquellos elementos relativos a la voluntad del acto es decir a la intención con que se lleva a cabo la acción Es así que se habla de tipo de injusto en los delitos dolosos y tipo de injusto en los delitos culposos Pasemos a ver cada uno de ellos

2 2 4 2 1 El dolo

Desde una concepción finalista de la teoría del delito el dolo debe ser analizado como elemento del tipo de injusto en su aspecto subjetivo y es por eso que la conducta descrita por el tipo penal debe ser realizada con conciencia de que con el actuar desplegado se está defraudando al Fisco Esto es que

debe existir el elemento volitivo e intelectual consistente en la intención de engañar de tal manera que se induzca a error al sujeto pasivo es decir a la Administración Tributaria (Rodríguez Mourullo 1977 En Apancio Pérez 1997 39)

Esa actuación defraudatoria no cesa con el solo hecho de engañar sino que se traduce por un lado en un ánimo de lucro cuyo resultado se obtiene al no pagar los tributos que correspondan o al recibir beneficios fiscales o exenciones indebidas pues el sujeto persigue no disminuir su patrimonio al declarar menos tributos o aumentarlo al recibir prebendas indebidas de parte del Estado Por otro se ocasiona un perjuicio efectivo a la Hacienda Publica cuando no se reportan a ella los impuestos tasas y demás gravámenes debidos por el contribuyente

Una situación particular se presenta en el caso del agente de retención que dicho sea de paso no está incluido en el artículo que analizamos pero cuyas obligaciones ya conocemos En la actuación de este sujeto tributario no se revelará ese ánimo lucrativo más sí defraudatorio cuando no retenga los impuestos a que está obligado porque con esa conducta no genera ganancia alguna Lo contrario sucede cuando luego de retener los tributos no los declara ni los remite a la administración tributaria situación en la que producirá a su favor un lucro indebido

Ahora bien la defraudación fiscal puede cometerse mediante un dolo directo que se presenta cuando el resultado que se produce era el que perseguía el agente y con dolo eventual consistente en aquel resultado posible

o probable que se ha representado el agente al momento de cometer su delito y que es asumido como parte en la ejecución del hecho punible Gil Suazo (Op cit 228)

Esta descripción la hacemos para diferenciar aquella circunstancia en que el sujeto activo tenía pleno conocimiento de que la cuantía total que defraudaba a través de la presentación de una autoliquidación superaba aquella establecida en el tipo penal o cuando con su actuar buscaba que ese resultado se diera sin tener pleno control de la cuantía exacta que resultaría luego de que el Estado realizara el acto de determinación de la obligación tributaria pero que esperaba o preveía que sobrepasaría aquella contemplada en el tipo penal

2 2 4 2 2 La culpa

En otro entorno tenemos que los delitos culposos deben ser establecidos expresamente en el Código Penal para que aquellas personas que actúan sin pencia con inobservancia de los reglamentos o del deber de cuidado (negligencia imprudencia) puedan ser sancionadas En ese sentido rige el *numerus clausus*

Toda vez que el Anteproyecto de Código Penal de 1998 no existe delito culposo de defraudación fiscal la conducta imprudente no es delictiva y quedará excluida de pena

2 2 4 2 3 El error de tipo

Ahora bien manteniéndonos en una esfera finalista de la teoría del delito debemos diferenciar entre cuatro tipos de error entre los cuales se encuentran los dos que para los efectos de este aparte nos interesan el error de tipo vencible e invencible

Básicamente en el error de tipo el error será sobre el tipo mismo o sobre sus elementos constitutivos así en este ultimo lo que hay es desconocimiento de un elemento de la situación descrita por el tipo (Mir Puig 1985 208 En Gómez López 1996 704)

En el Anteproyecto de Código Penal de 1998 se incorporó la defraudación fiscal y a la vez se abordó el error de tipo en el artículo 33 de la siguiente manera

Artículo 33 No delinque quien por ignorancia o error invencible comete un hecho tipificado en la Ley Penal desconociendo alguno de los elementos esenciales del delito

La Doctora Virginia Arango Durling criticó el contenido de esa norma basándose en los planteamientos que seguidamente reproducimos

Por otra parte el art 33 consagra de manera deficiente una forma de error esencial invencible (error de tipo) que en su caso podría ser reemplazado por la siguiente fórmula No hay delito cuando el error invencible recae sobre un hecho constitutivo de la infracción penal y más por otro lado no resuelve el problema del error de tipo vencible de responsabilidad penal en el caso Finalmente en el anteproyecto revisado se recoge esta materia en el (art 43) como eximente de culpabilidad aunque realmente este es un problema

de tipicidad lo que debe excluirse de la misma y ubicarse en capítulo separado como excluyente de responsabilidad penal abordando las consideraciones sobre el error de tipo invencible y vencible y sus consecuencias jurídicas partiendo de la base que este documento ubica el dolo y la culpa en el capítulo referente a la acción Arango Durling (2000 29)

El nuevo Código Penal contiene el error de tipo en el artículo 30 dentro del Capítulo denominado El dolo la culpa y sus excepciones refinándose a este de la forma que a continuación se refleja

Artículo 30 No delinque quien actúa con la convicción errada e invencible de que su acción u omisión no concurre en alguna de las exigencias necesarias para que el hecho corresponda a su descripción legal

Como se puede verificar la nueva redacción es parecida a la del Código Penal de 1998 pero padece de varios defectos su redacción es menos clara y no aborda el tema del error vencible Lo que sí es más adecuado es la ubicación que se le dio entre la acción y las causas de justificación lo que es indicativo que se ubica como un problema relacionado con la tipicidad

Por lo antes señalado estimamos mejor el contenido del artículo 14 del Código Penal Español que establece lo siguiente

Artículo 14

- 1 El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal Si el error atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor fuera vencible la infracción será castigada en su caso como imprudente

- 2 El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante impedirá su apreciación

- 3

Vemos pues que la regulación es más integral porque hace referencia directa al error vencible e invencible sobre los elementos del tipo y sobre las circunstancias agravantes así como a las consecuencias directas que ocasionan cada uno de estos errores porque siempre que se acredite la existencia de un error sobre el tipo la conducta deja de ser dolosa pudiéndose sancionar como culposa si es vencible y el tipo lo permite Ayala Gómez (Op Cit 290)

Las explicaciones que ofrece Jesus Orlando Gómez López en relación al tema deja aun más claro qué abarca el error de tipo y porqué debe ser analizado en la vertiente subjetiva del tipo de injusto

Así el dolo elemento subjetivo que está referido a los elementos que integran el tipo necesariamente enlaza o debe abarcar todos los elementos la acción misma la posibilidad de producir el resultado los elementos objetivos y normativos que integran la figura legal así como la voluntad de realización los elementos objetivos del tipo son los que debe haberse representado y queriendo el autor para que pueda afirmarse que obró con dolo por lo tanto el error respecto de uno de estos elementos excluye el dolo y la tipicidad y se denomina error de tipo (Velásquez Velásquez 1995 357 y Bacigalupo 1984 80 En Gómez López Op cit 700-701)

El error sobre los elementos normativos del tipo es decir sobre el deber de declarar los ingresos y erogaciones correctamente y no exigir a la

Administración Tributaria el pago de devoluciones o beneficios fiscales indebidos debe ser tratado como error de tipo porque precisamente esos constituyen elementos integrantes del tipo de injusto

Un numeroso sector doctrinal estima que el error sobre el deber jurídico tributario es decir el desconocimiento del monto de las deudas y las obligaciones con el fisco por razones de política criminal debe ser tratado como error de tipo vencible que por no existir tipo penal culposos no es punible y no como error de prohibición vencible que acarrearía en las legislaciones que lo admiten la atenuación de pena. No obstante lo anterior debe hacerse tomando en consideración las circunstancias que rodean el hecho las condiciones particulares del sujeto activo o contribuyente de forma tal que sea creíble que realmente el sujeto desconocía su deber de tributar ¹⁶

Se suman a este punto de vista Bajo y Bacigalupo para quienes hay que tener en cuenta que está muy extendida la opinión de que en las leyes penales en blanco como el delito fiscal la normativa que complementa el comportamiento punible pertenece al tipo de injusto por lo que un error sobre el contenido de dicha normativa habrá de interpretarse en el sentido de error de tipo con la consecuencia en el delito fiscal de que si ese error es vencible dará lugar a la impunidad. En este sentido conviene recordar que el adverbio <<indebidamente>> refendiendo a los beneficios fiscales constituye un elemento normativo del tipo y por tanto el error que verse sobre la normativa que

¹⁶ Cfr. Opinión sobre el tema de MUÑOZ CONDE Francisco Op. Cit. pág. 995 MARTINEZ – BUJAN PEREZ Carlos Op. Cit. pág. 343 y BOIX REIG Javier y MIRA BENAVENT Javier Op. Cit. pág. 75

determina el carácter debido o indebido del beneficio será un error de tipo Bajo y Bacigalupo (su cit 87)

Nosotros participamos de esta posición porque todo ciudadano debe saber que le corresponde pagar tributos al Fisco por sus operaciones. Es una condición para abrir determinados negocios o para que continúen en marcha para acceder a facilidades crediticias formales ante entidades bancarias y financieras porque estas en muchas ocasiones requieren la presentación de declaraciones juradas de renta como mecanismo para confirmar los ingresos incluso constituye un elemento importante contemplado en la Ley 51 de 27 de diciembre de 2005 sobre la Caja de Seguro Social para que los ciudadanos puedan acceder a los servicios prestaciones médicas y económicas que ofrece esa entidad estatal

Por lo tanto de incurrir en el difícil supuesto del error este deberá ser considerado error de tipo vencible es decir el que versa sobre elementos de significación esencial para la existencia del delito pero que su equivocación procede de una actitud imprudente o de falta de cautela en el actuar (Quintero Olivares 1996 353 En Arango Durling 1998 61-62)

Lo anterior se debe a lo extensas y variadas que son las normas que integran la regulación tributaria cuya modificación es constante situación que definitivamente puede incidir en el desconocimiento de todos aquellos cambios que se presentan

Además a pesar de estar en manos de Contadores Públicos Autorizados la elaboración de la mayoría de los documentos tributarios y debe presumirse

que esos profesionales están actualizados en todo aquello que atañe al ejercicio de sus labores debemos atender también a la naturaleza humana que de forma normal y usual comete errores que hacen que en muchas circunstancias crean actuar adecuadamente y conforme a la ley aun cuando no sea así

Todas las situaciones mencionadas permiten que el contribuyente esté en posición real de desconocer determinadas obligaciones tributarias específicas más allá de su solo deber de declarar tributos a la Hacienda Publica evento en el cual no debe exigirse responsabilidad siempre que se acredite que todo respondió a un equivoco no buscado ni querido

Claro está que para ello se debe tomar en consideración que si el contribuyente hubiera sido más diligente tal vez habría podido salvar el error en que incurrió y es por eso que su conducta deja de ser dolosa viniendo a ser culposa pero no puede ser sancionada por no existir tipo penal que castigue tal actuación

2 2 4 3 Antijuridicidad y causas de justificación

2 2 4 3 1 Generalidades

La antijuridicidad es otro de los elementos del delito que consiste en la actuación contraria al ordenamiento jurídico es decir a lo regulado por la ley penal

Vemos aqui que el tipo penal tiene una función indiciaria de la antijuridicidad porque expresa con su realización la infracción de la norma penal Esta infracción sino está cubierta por causa de justificación contrasta

con la totalidad del orden jurídico y es además de típica antijurídica. Es el núcleo del ilícito penal. Almengor Echeverría (1999: 72)

En sentido similar se pronuncia Alfonso Reyes Echandía al estimar que cuando un determinado comportamiento humano encuadra penalmente en la amplia descripción que de él hace el legislador, dicese que la conducta es típica. Cumplida esa fase propedéutica, el juez debe indagar, mediante juicio de valor, si al propio tiempo ella lesiona o pone en peligro, sin justa causa, el interés jurídico que el Estado pretende tutelar. Si la conclusión es positiva, la conducta enjuiciada, además de típica, es antijurídica. Reyes Echandía (1989: 12)

Luego entonces, para que se configure el delito, debe haber desvalor de la acción y desvalor del resultado, es decir, que se haya realizado la conducta descrita en el tipo penal y que se haya logrado el resultado establecido en la norma, sin la concurrencia de causas de justificación.

Esto lo resalta Susana Huerta Tocildo cuando siguiendo la concepción dualista de la constitución del injusto, señala que para que una conducta pueda ser calificada de antijurídica, no basta con que haya ocasionado la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico –*desvalor de resultado*– sino que es preciso que dicha lesión o puesta en peligro se efectúe en el marco de una acción personalmente antijurídica (*desvalor de acción*). Huerta Tocildo (1984: 20)

Pero esta contrariedad al ordenamiento jurídico en lo que a la defraudación fiscal se refiere, no es solo con relación al tipo penal en concreto, sino también a la regulación tributaria que complementa el precepto penal prohibitivo.

Es por eso que la actuación que se adecua a lo establecido en el tipo penal es decir a la evasión de tributos o al goce indebido de beneficios fiscales constituye el desvalor de acción por ser las conductas prohibidas en tanto que la afectación que se ocasiona a la Hacienda Publica al no declarar ni ingresar los tributos debidos o pedir una devolución o exoneración indebida constituyen el desvalor del resultado entendido como desaprobación de la lesión o puesta en peligro del bien jurídico derivada de la conducta típica (Rodríguez Mourullo 1977 331 332 En Huerta Tocildo op cit 24)

2 2 4 3 2 Causas de justificación

En cuanto a las causas de justificación en materia de defraudación fiscal o tributaria tenemos que la mayor parte de la doctrina reconoce la casi imposible aplicación de muchas de ellas de ahí que se haya llegado afirmar que solamente pueden interesar los justificantes en la omisión ya que es difícil por no decir imposible imaginarse respecto al pago de los tributos situaciones de justificación o de inculpabilidad a través de la legítima defensa estado de necesidad obediencia debida cumplimiento de deber o ejercicio legítimo de derecho oficio o cargo o ejecución de fin reconocido por el Estado (Fernández Montes 1962 506 En Aparicio Pérez (op cit 49)

Veamos algunos de los supuestos que contempla el Anteproyecto de Código Penal de 1998 como causas de justificación

2 2 4 3 2 1 El cumplimiento de un deber legal

Esta causa de justificación es de aplicación a aquellos que la ley les impone determinadas obligaciones y al estar compelidos a proceder en determinadas circunstancias de cierta forma pueden lesionar o poner en peligro un bien jurídico tutelado por nuestro ordenamiento legal. Es decir, se encuentra fundada en la colisión de deberes contrapuestos o deberes en colisión a los cuales se ve enfrentado un individuo por mandato de la ley. Gil Suazo (op. cit. p. 204)

También se señala que cuando alguien en obediencia de un mandato legal ejecuta hechos lesivos de bienes ajenos, su conducta no es antijurídica porque un interés social superior —el de la colectividad— exige que los deberes que la ley considera necesarios para la vida de relación sean cumplidos aun en el caso de que vulneren bienes jurídicos individuales. Sabido es que cuando entran en conflicto bienes sociales e intereses particulares, deben primar aquellos. Reyes Echandía (1996: 174)

Empero, cuando estamos ante los deberes tributarios, mal se puede alegar que se incumplió el deber de declarar las rentas a la Hacienda Pública de forma correcta en cumplimiento de otro deber, por ejemplo, de proveer alimentos en el hogar o pagar la educación de los hijos, para no ser denunciado por incumplimiento de deberes familiares, porque el bien general prima sobre el particular y todo ciudadano tiene la obligación de ceñir su conducta a todo lo que la ley le impone.

En adición como norma de referencia tenemos que la Ley 92 de 27 de noviembre de 1974 por la cual se adoptan medidas de protección al sueldo del empleado publico establece en su artículo cuarto el orden de prelación de descuentos y esto nos orienta sobre la importancia que tienen para el Estado los ingresos tributarios

Artículo cuarto El orden de prioridad de los descuentos sobre el salario al servidor publico será el siguiente

- 1° Deducciones de carácter tributario de seguro social u otros establecidos por ley
- 2° Pensiones de alimentos
- 3° Descuentos por razón de viviendas
- 4° Secuestros y embargos y
- 5° Ordenes de descuentos voluntarios

Al ciudadano le corresponde de forma responsable organizar todos sus gastos de acuerdo con los ingresos que genera tomando en consideración tanto los impuestos a pagar como aquellas erogaciones que tienen su fuente en el seno del hogar

Para esto el contribuyente también tiene que tomar en consideración que es el Estado el que le permite realizar actividades productivas de ingresos de forma pacífica lo que tiene un costo y produce también la obligación de colaborar con las cargas estatales en proporción a los montos de dinero y bienes que recibe anualmente

Igual ocurre cuando se exigen devoluciones indebidas o no se presenta declaración de renta evadiendo esa obligación de forma fraudulenta pues ningún otro deber justifica no declarar renta o declararla mal

No se puede negar que podría presentarse el supuesto en que el contribuyente creyendo finalmente que su deber económico familiar justifica faltar a sus deberes tributarios omita declarar sus rentas o realice otras acciones defraudatorias pero en todo caso podríamos estar ante un error de prohibición más no en una causa de justificación

2 2 4 3 2 2 Ejercicio legítimo de un derecho

Es aquella causal que desde el punto de vista penal justifica una conducta típica que por ser realizada al ejercitar un derecho que la propia ley otorga queda excluida de antijuridicidad y por lo tanto de pena

Por ello obra en ejercicio legítimo de un derecho la persona que ejecuta determinado comportamiento o desarrolla especiales actividades con el expreso respaldo legal Reyes Echandia (op cit) 178

En el caso de los tributos no es posible que se reconozca esta causal porque aun cuando se considere que su imposición o cobro es injusto esa obligación surge de la ley por lo que es necesario que el contribuyente acuda ante las instancias correspondientes para que resuelvan lo atiente al objeto de controversia y así verificar si tiene derecho o no a dejar de pagarlo

Una muestra reciente de lo eficaz que puede resultar interponer las acciones pertinentes para evitar el pago adicional de tributos nos lo ofrece el fallo de 14 de marzo de 2006 emitido por la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia bajo la ponencia del Magistrado Adán Arnulfo Arjona ante la que se presentó una Demanda Contencioso

Administrativa de nulidad contra la frase los contribuyentes que reciban gastos de representación estarán en la obligación de presentar declaración de rentas para pagar la diferencia incluida en la parte final de los párrafos en los artículos 138 y 139 del Decreto Ejecutivo No 170 de 27 de octubre de 1993 modificado por el Decreto No 143 del 27 de octubre de 2005 emitido por el Ministro de Economía y Finanzas publicado en la Gaceta Oficial No 25 419 del 1 de noviembre de 2005

El demandante sustentó entre otras cosas que al establecer el Órgano Ejecutivo por vía reglamentaria una regla fiscal que no tiene respaldo en la ley en este caso la Ley No 6 de 2005 de equidad fiscal se desconoce el principio de separación de los poderes ya que los tributos nacionales solamente los puede fijar por ley formal la Asamblea Nacional de Diputados

Lo que se buscaba inicialmente con esta demanda era la suspensión provisional de los efectos del acto reglamentario demandado aunque la Ley 6 de 2005 contempla el deber que tienen aquellos que reciben gastos de representación de pagar a partir de la entrada en vigencia de la norma el 10% del total devengado por ese concepto Lo indebido fue que mediante un Decreto se quisiera establecer que en lugar de la retención en la fuente que debe hacer la Contraloría o demás entidades autónomas y semiautónomas tuviera el propio contribuyente que presentar una declaración jurada de renta para esos efectos e incluso pagar en impuestos posiblemente suma mayor a la que consagra la propia ley

Por esa razón la Corte Suprema de Justicia suspendió provisionalmente las frases demandadas en base a los argumentos que a continuación exponemos

3 Si nos atuviéramos a la orientación tradicional que ha mantenido la Sala respecto de las acciones de nulidad de contenido tributario podría pensarse sin mayores análisis que con la excepción antes indicada no es posible ejercer la potestad cautelar de suspensión provisional sobre actos que guarden relación con tributos de carácter nacional Sin embargo la situación que plantea la presente demanda hace obligante reflexionar sobre el carácter absoluto de la referida posición

4 Ello es que si se es consecuente con las líneas argumentales que llevaron a la Sala a admitir la posibilidad legal de decretar suspensiones provisionales en las acciones contencioso administrativas de nulidad se tendría que considerar que resulta hipotéticamente factible que un acto resolución o disposición administrativa o reglamentaria de contenido tributario pueda incurrir en palmarias violaciones a los principios de separación de los poderes públicos o sujeción a normas legales de superior jerarquía con lo cual se abriría paso a la posibilidad de decretar su suspensión provisional Es cierto que el numeral 2 del artículo 74 de la Ley 135 de 1943 señala que no habrá lugar a suspensión en las acciones sobre monto atribución o pago de impuestos contribuciones o tasas Sin embargo esta prohibición general debe ser entendida en opinión de la Sala dentro de patrones de racionalidad y ponderación que no conduzcan a interpretaciones que resten contenido práctico a los efectos cautelares que son propios de la suspensión provisional y que en el caso particular de las acciones de nulidad estarán sobradamente justificados para evitar detrimentos del orden legal abstracto

6 Considerar que no es posible suspender los efectos de actos administrativos o reglamentarios de

contenido tributario a pesar de que con ellos se puedan estar desconociendo principios superiores de separación de los poderes públicos o infracción evidente de normas legales de mayor jerarquía supondría dejar tales actos fuera del control cautelar de la jurisdicción contencioso administrativa cerrando de esa forma la posibilidad de hacer cesar los efectos de actos administrativos o reglamentarios ostensiblemente ilegales menoscabando de esa forma la integridad del entramado legal en abstracto. En el hilo de estas consideraciones es preciso destacar que la materia tributaria es considerada como una garantía fundamental en el plano constitucional y conforme a ello nadie está obligado a pagar contribución o impuesto que no estuviere legalmente establecido y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes (Art 52 Constitución Nacional)

13 No habiendo la ley consagrado disposiciones adicionales sobre este aspecto pareciera que no es posible por conducto de un decreto reglamentario instituir una obligación tributaria o fijar su modo de cobro a cargo de los contribuyentes en estas circunstancias porque esto desconocería no solo el principio de legalidad tributaria del que se ha hecho mención sino también podría comprometer la separación de los poderes puesto que los tributos nacionales y su cobranza solamente pueden ser fijados mediante ley formal adoptada por la Asamblea Nacional a tenor de lo que estatuye el artículo 159 numeral 10 de la Carta Magna

Se deriva de las argumentaciones anteriores que el propio ordenamiento jurídico ofrece las herramientas para que se verifique la legalidad del cobro de impuestos tasas y demás tributos sin que pueda constituirse en excusa el no pagar porque se considera injusto un impuesto y el ciudadano tiene el derecho de oponerse de hecho a la fijación de tales cargas

Una vez la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia resolvió el fondo del recurso presentado estableció lo siguiente mediante resolución de 27 de febrero de 2007

Dicho lo anterior es menester despejar entonces la incógnita de si es jurídicamente factible que la oración a efectos de pagar la diferencia que aparece en los párrafos reglamentarios impugnados es un apoyo firme para que la Administración pueda pretender el cobro del impuesto a la renta sobre los gastos de representación en adición al diez por ciento (10%) del total de lo devengado por este concepto que hubiere sido objeto de retención mensual a los servidores públicos y trabajadores de la empresa privada durante el curso de un periodo fiscal

Para esta Corporación la posibilidad expuesta no tiene cabida y debe por tanto ser descartada con respaldo en las siguientes consideraciones

1 La creación de los tributos y la determinación de sus elementos esenciales integran el insumo natural sobre el cual proyecta sus efectos el principio de Reserva Legal. Acorde con este canon fundamental si la Ley formal se ha ocupado de delinear de manera prístina los elementos que tipifican el tratamiento impositivo de un determinado ingreso o rubro el espacio regulador del precepto ha cumplido su propósito y no es posible pretender su modificación alteración o extensión a través del ejercicio de la potestad reglamentaria so pretexto de optimizar su cumplimiento ya que ello implicaría un desconocimiento ostensible de la función garantista que la Constitución le asigna a tal principio

2 La introducción de la frase acusada a través del vehículo reglamentario infringe notoriamente el Principio de Reserva Legal en primer término porque añade una frase que no fue incluida por el Órgano Legislativo en el texto manifiesto de los artículos 732 y 734 del Código Fiscal y en segundo lugar porque su inopinada aparición en una especie normativa de

jerarquía inferior a la Ley lo que en realidad de verdad puede originar es precisamente un resultado que altere en perjuicio de los contribuyentes la tarifa impositiva que se diseñó para los gastos de representación y que como se ha visto fue fijada por el Legislador con diamantina claudia en el porcentaje fijo de diez por ciento (10%) sobre el total de lo devengado por ese concepto

3 En consonancia con los razonamientos expuestos se tiene que la frase reglamentaria cuestionada al no respetar la imperativa relación de subordinación y complementariedad con los postulados de la Ley formal expresados en los artículos 732 y 734 del Código Fiscal ha dado lugar a un infortunado exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria pues ha rebasado la infranqueable frontera de no apartarse en ningún caso del texto y espíritu de la ley que persigue reglamentar como lo ordena el artículo 184 numeral 10 de la Constitución Nacional

La objetiva lectura de los artículos 732 y 734 del Código Fiscal demuestra que en ningún momento la voluntad legislativa pretendió que el Fisco pudiera cobrar una suma adicional al 10% del total que se hubiere retenido respecto de los gastos de representación ya que si así lo hubiese deseado es evidente que lo habría establecido expresa e inequívocamente

4 La vigencia del principio de Reserva Legal en materia tributaria impide que por la vía de un reglamento se trastocuen los elementos esenciales de la obligación impositiva No cabe duda que el Órgano Ejecutivo puede y debe hacer uso de esta potestad reglamentaria para aclarar facilitar y hacer más viable el efectivo cumplimiento de la ley Empero esta tarea tiene que desarrollarla con estricta sujeción de los concretos y precisos términos que le delimitan tanto la Constitución como la Ley

Es por esto que al examinar el caso concreto que se somete a la consideración de la Sala esta Corporación estima que las frases reglamentarias incluidas en los artículos 138 y 139 del Decreto

Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993 tal como quedó modificado por el Decreto N° 143 de 27 de octubre de 2005 configuran un típico exceso que compromete el principio de reserva legal en materia impositiva pues el legislador en los artículos 732 y 734 del Código Fiscal no declaró de forma explícita y terminante que el contribuyente de gastos de representación después de exenptomar la detracción del 10% sobre la totalidad de lo devengado mediante la retención mensual tenía además la obligación de tributar sobre la diferencia

7 La circunstancia de que sea el Estado quien unilateralmente fija o establece la naturaleza y monto de los tributos que deben cubrir los ciudadanos le impone a aquél la carga natural de claridad y certeza y la prohibición de pretender el cobro de sumas producto de la aplicación flexible de criterios hermenéuticos de contenido general o deductivo

El contribuyente que es quien debe soportar la imposición que representa el establecimiento del tributo por parte del Estado tiene el derecho a la certeza de que sólo se le pueda exigir el cobro de aquellas sumas que aparezcan explícitamente determinadas en la Ley formal sin necesidad de que éste tenga que emprender una dispendiosa y compleja expedición dentro del entramado normativo para conocer luego de ingentes esfuerzos cuál es finalmente la naturaleza y alcance de sus obligaciones fiscales

El contribuyente esmerado que después de conocer el texto preciso de la Ley impositiva deposita su confianza en la esperanza de su fiel aplicación no puede porque el Derecho y la justicia simplemente no patrocinan esta posibilidad quedar expuesto a la desventajosa incertidumbre de veleidades interpretativas que la Administración decida fijar a su talante y provecho mediante el ejercicio inmoderado de la potestad reglamentaria

La protección que dispensa al contribuyente el principio de legalidad tributaria lo pone a cubierto de la inconveniente zozobra en que se le colocaría si la Administración pudiera unilateralmente instituir

pautas reglamentarias que obliguen al pago de tributos en una forma que el Legislador no estableció

Permitir que un órgano Administrativo distinto del Legislador sea quien determine los supuestos para la estimación de la base del impuesto y su cuantía haría trizas el principio de legalidad tributaria

El reforzamiento de la noción de Reserva Legal en el campo fiscal ha llevado a reconocer que existe como manifestación directa derivada de la misma un sub principio de seguridad o certeza en las relaciones de contenido tributario

El profesor FRITZ NEUMARK en su obra PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN (I E F Madrid Págs 408/9) anota en relación con esta regla de seguridad y certeza que debe imperar en el terreno tributario que la misma

exige que las leyes tributarias en sentido lato es decir con inclusión de los reglamentos órdenes circulares líneas directrices etc se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes tanto en estos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos

La seguridad que constituye una de las principales aspiraciones humanas persigue brindar a todo sujeto el derecho a saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás (Cfr A ALTERINI LA INSEGURIDAD JURÍDICA Buenos Aires Argentina Abeledo Perrot 1993 Pág 15)

En mérito de lo expuesto la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia administrando justicia en nombre de la Republica y por autoridad de la Ley DECLARA NULAS POR ILEGALES las oraciones a efectos de pagar la diferencia y para pagar la diferencia que forman parte de los parágrafos que

integran los artículos 138 y 139 respectivamente del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993 tal como quedó modificado por el Decreto N° 143 de 27 de octubre de 2005

Se ve satisfecha la pretensión del actor que logró sin violentar el ordenamiento jurídico que él ni nadie tuviera que cumplir con una carga tributaria injusta

2 2 4 3 2 3 Estado de necesidad

Esta causa de justificación consiste en la opción que toma un particular ante el cual se libra una disputa entre dos bienes jurídicos tutelados de salvar uno y sacrificar otro que considera de menor valor o relevancia cuando se encuentra en un peligro actual e inminente

Uno de los ejemplos que se plantea en la doctrina respecto a esta causa de justificación es que ante una grave crisis económica el contribuyente decida tergiversar su realidad financiera porque no cuenta con el dinero para pagar los tributos pero al estar en conflicto la Hacienda Pública objeto de protección por parte del Estado que solo grava a los contribuyentes de acuerdo con su capacidad económica con el patrimonio particular de un individuo estimamos que el Erario Público tienen mayor relevancia que el bien individual

Y es que el ser parte de la sociedad nos hace partícipe de derechos y obligaciones Derechos como a vivir en democracia en un ambiente sano a poder tener acceso al trabajo a la educación y la salud así como de obligaciones que se traducen en respetar los derechos ajenos conducimos

conforme lo que establece la ley y cumplir con nuestros compromisos tributarios para colaborar con aquellos menos afortunados entre otros

Si bien es cierto en países en vías de desarrollo como el nuestro hay mucha pobreza escasez de recursos problemas de salud educativos entre otros tantos ello no es óbice para que aquellos que generan ganancias suficientes como para satisfacer sus necesidades básicas y optar por algunos lujos no sean solidarios con el sistema que les provee un ambiente en el cual desenvolver sus actividades económicas

Por otro lado la administración tributaria da muchas oportunidades para cubrir los gastos varias fechas distintas arreglos de pago y otras prebendas por lo que también difícilmente se configuraría un peligro grave actual e inminente

Además como punto muy importante debemos tener presente que es muy diferente defraudar al fisco al no establecer en una declaración jurada de renta aspectos importantes y trascendentes de la situación económica a tributar correctamente y no poder pagar en tiempo oportuno máxime cuando un tributo como lo es el de la renta está condicionado a la generación de ingresos y si estos no se generan no hay que pagar

Como ejemplo de esa situación tenemos que la Ley 6 de 2005 establece en el artículo 17 que modifica el artículo 700 del Código Fiscal que quienes tienen ingreso gravable superior a B/ 60 000 00 al año deberán realizar un cálculo alternativo consistente en aplicar una tasa del 6% sobre el renglón total de ingresos gravables y la que resulte mayor será el impuesto a pagar por el

contribuyente Sin embargo si por esa razón la persona natural incurriese en pérdidas deberá presentar una solicitud a la Dirección General de Ingresos para la no aplicación del cálculo alternativo Entonces solo pagará aquello que le permite su capacidad económica

2 2 4 3 2 4 Legítima defensa

La legítima defensa es otra de las causas de justificación en que están en pugna los intereses propios o de aquellos familiares cercanos con los de terceros y consiste pues en el derecho que la ley otorga para rechazar violentamente el ejercicio indebido de la violencia por parte de los demás en orden a proteger los bienes jurídicos propios o ajenos Fernández Carrasquilla (1989 331)

Por los requisitos que conlleva esta causa de justificación es decir la agresión actual injusta e inminente utilización de medio racional para impedir o repeler la agresión la imposibilidad de evitarla o eludirla de otra manera y la falta de provocación suficiente por parte de quien se defiende y quien es defendido nos da la idea o la impresión de una situación de contienda entre personas o derechos por lo que difícilmente cabría su aplicación en materia tributaria donde el obligado tributario no tiene derecho a no tributar o no pagar

El eje por el cual pasa la legítima defensa es la agresión ilegítima con lo cual se da la contradicción entre derecho e injusto y por ende la fundamentación de la legítima defensa en este aspecto es que el orden jurídico no debe ceder ante el injusto (Luzón Peña 1978 81 En Donna 2003 139)

Como ya lo hemos afirmado el deber tributario debe surgir de la ley que por voluntad popular emana del Órgano Legislativo por lo que no puede aducirse que estamos ante una agresión injusta por parte del Estado que merece una defensa proporcionada por ejemplo quitándole parte de lo que el contribuyente siente que se le ha quitado

No está justificado que si un año se declaró determinada renta gravable que permitió al Fisco cobrar B/20 000 00 en impuestos el año siguiente se maquille o tergiverse la nueva declaración jurada de renta para pedir un crédito a favor por esa suma y así defenderse legítimamente El ultimo término lo dice todo ese procedimiento no es legítimo y por ende no se enmarca en esta causa de justificación ni en ninguna otra

2 2 4 3 2 5 El consentimiento del ofendido

Esta figura jurídica ha sido reconocida en pocas legislaciones pero su relevancia es innegable al punto que ha sido estimada como una causa de justificación supralegal por lo que también debe ser objeto de análisis en materia de defraudación tributaria

Señala Castillo González que el consentimiento del derecho habiente puede definirse como la facultad que tiene un sujeto de excluir de la esfera de protección de las normas penales en forma jurídicamente relevante un bien jurídico que le pertenece y del cual puede disponer Castillo González (1998 19)

En términos similares expresa Ranieri que el consentimiento del sujeto pasivo es aquella manifestación de voluntad mediante la cual quien es capaz de actuar renuncia a su interés jurídicamente protegido del que puede válidamente disponer (Ranieri 1956 136 En Reyes Echandía 1999 13)

En esencia el consentimiento del ofendido no es más que aquella expresión que exterioriza quien siendo titular de un bien jurídico disponible como el patrimonio autoriza a otro para que lo lesione o ponga en peligro

Puede excluir la tipicidad cuando por existir ese consentimiento falta uno de los elementos para que la conducta típica se configure. En cambio cuando se presenta como causa de justificación existe por parte del sujeto pasivo una autorización para que otra persona con su anuencia realice la acción típica no obstante como el titular del bien es el particular que da la autorización la conducta estaría justificada y por ende no será antijurídica

Ya sea considerado excluyente de tipicidad o causa de justificación el consentimiento debe cumplir con cada uno de los siguientes requisitos

- a El sujeto que otorga el consentimiento debe tener facultad reconocida por el ordenamiento jurídico para disponer válidamente de determinados bienes jurídicos propios
- b El sujeto debe tener capacidad de disposición de los bienes jurídicos de conformidad con el Derecho penal y debe ser capaz de comprender la situación por la que presta el consentimiento

- c El consentimiento debe haber sido otorgado antes de la realización de la conducta
- d El consentimiento debe haber sido del conocimiento de quien actuó amparado en el mismo
- e El consentimiento debe haber sido otorgado libre de vicios de la voluntad
- f El consentimiento debe ser expreso (aunque también se admite el consentimiento presunto) ¹⁷

Como punto de partida tenemos que la Administración tributaria está facultada para contestar consultas respecto a la materia fiscal. Por eso debemos plantearnos el supuesto de si por alguna razón el contribuyente se ve en la necesidad de hacer una consulta respecto al régimen de un tributo y en virtud de dicha contestación el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria llega a tributar de forma distinta a como lo establece la ley que no era del todo clara.

En ese caso su actuación más que consentida debería ser considerada atípica porque nunca tuvo la intención de defraudar y lo que hizo fue seguir una consideración de la autoridad es decir ajustarse a lo determinado por quien percibe los ingresos tributarios del Estado.

Además no podemos pasar por alto que la Hacienda Pública es un bien jurídico supraindividual no disponible y por lo tanto no puede persona alguna

¹⁷ Cfr REYES ECHANDIA Alfonso Op Cit pp 260-261 Francisco Muñoz Conde Op Cit p 122 Ennque Bacigalupo Op Cit p 74

prestar consentimiento por parte de la Administración tributaria para que se deje de pagar impuestos debidos por ley

Debemos concluir entonces que el consentimiento no tiene relevancia en materia penal tributaria

2 2 4 4 La culpabilidad (error de prohibición)

Para la teoría finalista la culpabilidad es el juicio de reproche por la realización de una conducta típica y antijurídica cuando el sujeto tuvo la capacidad de comprender el carácter ilícito de su actuar y la posibilidad de motivarse o determinarse de acuerdo a esa comprensión (imputabilidad) teniendo además conciencia de la antijuridicidad de la conducta realizada y por ultimo que al sujeto le era exigible obrar de otro modo y pudiendo hacerlo no lo hace Como vemos ya no se ubican en la culpabilidad el dolo y la culpa

El primero de los elementos es decir la imputabilidad o capacidad de culpabilidad no plantea mayores inconvenientes pues en la esfera penal ordinaria solo son susceptibles de ser autores de un hecho punible aquellos que tienen mayoría de edad (18 años) que pueden comprender sus actos y motivarse de acuerdo con esa comprensión

En materia penal tributaria rigen los mismos principios generales en torno a la culpabilidad que para cualquier otro delito es decir si la persona que cometió el acto lo hizo en un estado mental adecuado o normal a sabiendas de la actuación que realizaba deberá ser declarada culpable sin embargo si padecía de enajenación mental grave alteración psíquica o grave deficiencia

mental al momento de la ejecución del hecho es decir de la presentación de la autoliquidación o al exigir devolución de impuestos deberá ser declarada inimputable

Por otra parte la no exigibilidad de otra conducta consiste en que "toda norma jurídica tiene un ámbito de exigencia fuera de la cual no puede exigirse responsabilidad alguna Muñoz Conde (1990 135)

Al respecto debemos señalar que este elemento de la culpabilidad no debe verse mayormente afectado al abordar el tema de la defraudación fiscal porque el comportamiento que exige la ley al contribuyente que está gravado de acuerdo a su capacidad económica es presentar sus ingresos conforme los ha recibido y pagar el monto correspondiente y proporcional a aquello que ha generado en el año fiscal

Por su parte el conocimiento de la antijuridicidad consiste en la noción que el autor de un delito debe tener de lo prohibido lo que lo hace comprender que su actuación es contraria al ordenamiento jurídico

En el fundamento de la culpabilidad estriba en la posibilidad que tiene el hombre para autodeterminarse o motivarse según la norma (según lo exige el orden jurídico) resulta palmario que para poder motivarse o autodeterminarse según la norma el individuo necesita primero la posibilidad de conocer la norma y tratándose de una acción prohibida o criminalizada se requiere la posibilidad de conocer el carácter prohibido de la acción o sea la antijuridicidad pues sólo en la medida en que el hombre haya tenido la posibilidad de conocer la

antijuridicidad o criminalidad de su acción le era exigible obrar conforme a la norma Gómez Lopez (op cit 608)

Ese conocimiento al que nos referimos debe ser por lo menos básico no necesariamente técnico debe ser genérico no específico es decir que el sujeto conozca que es contrario al ordenamiento jurídico en general y no necesariamente que conozca cada norma en sí y que sea un conocimiento potencial es decir que el sujeto activo tuvo la posibilidad de conocer lo ilícito de su actuación

Respecto al manejo de las técnicas contables y los deberes tributarios precisos se ha señalado que al cometerse esta clase de ilícitos ha de conocerse la existencia de una obligación tributaria si bien como tal elemento normativo del tipo no se precisa un conocimiento técnico bastando con el que corresponde al profano Es decir basta con que el sujeto sepa que debe contribuir al sostenimiento de los gastos publicos de algun modo Bajo y Bacigalupo (op cit 85)

Es en este elemento de la culpabilidad donde hay cabida para tratar el tema del error de prohibición porque recae sobre el conocimiento de la existencia de una norma que regula la actuación del sujeto activo como delito

Teniendo presente las consideraciones que hemos expuesto respecto al error de tipo Ayala Gómez explica en qué supuestos puede proceder el error de prohibición en materia de defraudación tributaria

Solo el reducto de la ignorancia de la propia existencia de la norma es la que facultaría a mi entender a la constatación de un error de prohibición

Pero evidentemente no toda invocación de tal desconocimiento pueda dar lugar a su apreciación lo que resultaría absurdo. Nadie podrá tratar de aminorar su responsabilidad criminal bajo el recurso de aducir que desconocía la existencia de un impuesto que grava la renta o el IVA etc. Los niveles de implantación en los valores sociales de la obligación de contribuir al Fisco alcanzan una cuota en cuanto a la conciencia de la existencia de la misma difícil de negar en estos momentos

En una primera aproximación al tema podría constatarse que el sujeto al desconocer el mandato que le impone el deber concreto realiza una conducta típica que cree ajustada a Derecho. Ayala Gómez (op cit 395)

Un ejemplo que a nuestro juicio se podría ajustar al error de prohibición es el de un ciudadano extranjero que reside en su país de origen pero ingresa frecuentemente a Panamá a realizar servicios profesionales para una empresa de tecnología por lo que cobra grandes sumas de dinero. Este ciudadano piensa que debe declarar sus rentas en el país de origen donde el sistema tributario es personal pero desconoce que el artículo 694 del Código Fiscal panameño en el párrafo 1 A establece que si pasó el 70% de los días del año en Panamá aunque haya realizado trabajos y generado ganancias en el extranjero debe tributar en Panamá lo recibido aquí.

Igual pudiera ocurrir con un escritor extranjero que provenga de un país en el que el régimen tributario es personal que ingrese y se domicilie en Panamá cuyo régimen tributario es territorial. Este sujeto percibe ganancias en el extranjero por la venta de un libro de su autoría y cree que tiene que declarar sus rentas en el extranjero más desconoce que según el párrafo 1 B del artículo

694 del Código Fiscal esa renta se considera gravable en el territorio nacional si es producto de honorarios o ingresos por derecho de autor

En ambos supuestos en los que desde el punto de vista del Derecho Penal Clásico se daría el error de prohibición porque el extranjero no conocía el régimen fiscal panameño y creyó actuar conforme a derecho es decir bajo la consideración de que no tenía obligación de tributar en Panamá y que con esa actuación no cometía delito alguno en el ámbito del Derecho Penal Económico no se considera así del todo Ya lo hemos visto antes cuando hicimos el análisis del error de tipo y se resalta aun más claro con la cita que a continuación transcribimos

Pues bien efectivamente es una opinión extendida en la Ciencia penal la que preconiza la conveniencia de acoger en el Derecho penal económico soluciones alejadas de la teoría de la culpabilidad propugnando en este terreno una suavización de la represión penal que otorgue una mayor protección a los derechos fundamentales del ciudadano frente a las excesivas intromisiones del poder punitivo estatal Si el tratamiento del error defendido por la teoría de la culpabilidad se considera correcto en el ámbito de los delitos contra bienes jurídicos básicos (conformadores del Derecho penal nuclear) no ocurre lo mismo en referencia a aquellos delitos socio-económicos de nuevo cuño que pertenecientes al llamado Derecho penal accesorio reclaman un tratamiento diferente La hipertrofia normativa en el terreno del Derecho penal económico y el estado de alerta jurídica en que se ve obligado a permanecer el ciudadano se trata de compensar en la vertiente subjetiva del delito (vid Especialmente MUÑOZ CONDE 1989 pp 107 y ss) Martínez Buján Pérez (1998 181)

Más adelante agrega el mismo autor lo siguiente

En definitiva de lo que antecede se desprende que la órbita de aplicación del error sobre la prohibición se ve extraordinariamente reducida en beneficio del ámbito de operatividad del error sobre el tipo. Como señala ROXIN (A T 12 Rn 92) el error sobre la prohibición sólo sería teóricamente concebible en el caso de suposición errónea de actuar al amparo de una causa de justificación aunque incluso en este supuesto resulta muy discutible afirmar v gr que el autor ha querido eludir el deber jurídico tributario.

Ahora bien hay que matizar que todo lo hasta aquí expuesto es predicable de los tipos activos mas no exactamente de los tipos omisivos dado que en éstos el dolo debe limitarse a comprender el conocimiento de las circunstancias fácticas que fundamentan el deber jurídico (v gr el deber de informar a la Administración tributaria) y no tiene que abarcar el conocimiento del propio deber en sí mismo considerado. Por tanto un error sobre las aludidas circunstancias fácticas representará ciertamente un error sobre el tipo pero quien con conocimiento de tales circunstancias considera que no está obligado a presentar las declaraciones incurre en un error sobre la prohibición (vid BACHMANN 1993 p 195 MARTINEZ BUJAN 1995 pp 35 y 55) Martínez – Buján Pérez (su cit 188)

Como consecuencia de lo antes apuntado el error de prohibición puede surgir en este tipo de delitos porque la regulación fiscal es muy amplia diversa y varía constantemente y aunque difícil no resulta imposible. No obstante aun queda en discusión el tema de lo vencible que puede ser ese error porque el Estado mantiene boletines formularios acordes con los nuevos requerimientos fiscales que llevan insertas las explicaciones del caso existen asesores fiscales que pueden esclarecer las dudas en la materia y además solo de la ley surgen los deberes tributarios relativos al concepto y pago de impuestos por lo que no

debe buscarse esta en ningun decreto reglamento o consulta que puede no ser del conocimiento general

2 2 4 5 Formas de aparición delictiva

2 2 4 5 1 Consumación y tentativa

2 2 4 5 1 1 Consumación

En esta clase de delito la consumación dependerá de la modalidad delictiva y del tributo de que se trate Hay que atender también por supuesto el nacimiento del hecho imponible o hecho generador que varía para cada tipo de tributo

Segun Baigun y Da Rocha la categoría de hecho imponible es comprensiva de toda una situación el *factum* al que se refiere la ley la determinación del sujeto o sujetos que resulten obligados al pago del gravamen es decir la posibilidad real de la imputación la base imponible o base de la medición que segun Jarasch es la adopción de parámetros para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación la delimitación en el espacio y tiempo del *factum* conforme a las pautas establecidas por la ley u otra reglamentación (año fiscal ejercicio anual etc) y por ultimo la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota que aplica a la base imponible que representa o arroja como resultado el *quantum* de la obligación tributaria Baigun y Da Rocha (1999 28)

Lo anterior significa que para que surja un hecho generador el tributo debe estar primero consagrado en la ley de manera tal que se obligue a

determinadas personas a pagarlo luego el sujeto pasivo de la relacion tributaria por ejemplo debe haber iniciado labores con un salario del que pueda descontarse impuesto sobre la renta debe haber adquirido una vivienda por la que hay que pagar impuesto de inmueble debe haber abierto un negocio que está en la obligación de pagar una serie de tributos o que por esa calidad de comerciante tenga que retener el Impuesto tributario sobre bienes muebles (ITBM) o impuesto selectivo al consumo (ISC) es decir que realice una actividad u obtenga bienes por los que hay que reportar tributos a la administración De allí procederá entonces fijar la base sobre la cual se calculará el tributo y atendiendo a todas las circunstancias que rodeen al bien sobre el cual se ha fijado la base imponible es decir si es salario hay que tomar en consideración los gastos y las deducciones si es una residencia hay que tener en cuenta el valor de las mejoras o depreciación para que luego pueda fijarse la suma a pagar en concepto de impuesto sobre la renta o impuesto de inmueble

Luego del surgimiento del hecho generador es importante conocer cuándo se determina la obligación tributaria que no es otra cosa que aquel acto administrativo que tiene por objeto establecer el valor pecuniano de la prestación de la obligación tributaria principal surgida al verificarse el presupuesto objetivo de hecho segun la ley sustancial vigente o presupuesto objetivo de derecho Ramírez Cardona (1990 239)

De lo expuesto devienen las clases o modalidades de actos de determinación que existen porque hay tributos que requieren la presentación de

una declaración por parte del contribuyente y en base a esta se liquida el impuesto y otros que lo que requieren es la expedición de un acto administrativo por parte de la administración tributaria en el que se establece entonces la cuantía a pagar por el contribuyente en base al servicio que presta o la actividad que ejerce Veamos la clasificación

a) **Determinación hecha por el sujeto pasivo** Se refiere esta hipótesis a la liquidación o determinación del tributo por el propio sujeto pasivo Es la hipótesis normal que la doctrina española a consecuencia de una modificación de la Ley General Tributaria que reemplazó el sistema de la liquidación provisional por este sistema de liquidación por el propio sujeto pasivo la denominada auto-liquidación para destacar el hecho de que la determinación es realizada por el propio sujeto pasivo sin perjuicio de su verificación por la Administración Tributaria

Esto se realiza por el sujeto pasivo mediante la declaración tributaria La declaración tributaria consiste en la manifestación del sujeto pasivo de la ocurrencia del hecho generador que hace surgir la obligación tributaria

b) **Determinación mixta** La Administración Tributaria frente a la declaración – liquidación del contribuyente debe examinar si ella es consistente con la situación del contribuyente a la luz del ordenamiento jurídico Se requiere por tanto una labor de comprobación de constatación del contenido de la manifestación del sujeto pasivo De allí que la actuación de la Administración Tributaria encaminada a la comprobación de la declaración liquidación del sujeto pasivo puede producir una discrepancia entre la manifestación del contribuyente y las conclusiones de la Administración

c) **Determinación de oficio** Cabe la posibilidad de que en ausencia de métodos antes indicados sea la propia Administración la que excepcionalmente determine la obligación tributaria de oficio Fábrega Zarak (1996 15-17)

El Código Fiscal nos ofrece diferentes ejemplos de determinación tributaria a saber

1) Determinación hecha por el contribuyente

Se observa en el artículo 1057 v parágrafo 10 del Código Fiscal que trata del impuesto a la transferencia de bienes corporales muebles y establece lo siguiente

Artículo 1057 v

Parágrafo 10 Para los efectos de la liquidación y pago de este impuesto el contribuyente presentará dentro de los quince (15) días siguientes a aquel en que termine cada uno de los períodos en el cual está clasificado una declaración liquidación jurada de sus operaciones gravadas con este impuesto A estos efectos los formularios serán suministrados por la Dirección General de Ingresos pero la falta de estos no eximen al Contribuyente de la presentación de su declaración liquidación

2) Determinación mixta

El ejemplo clásico de este tipo de determinación se da en el impuesto sobre la renta y su característica de determinación por el sujeto activo y la Administración tributaria se verifica en los artículos 710 719 y 720 del Código Fiscal que a la letra dicen

Artículo 710 Todo contribuyente está obligado a presentar personalmente o a través de apoderado o representante una declaración jurada de las rentas que haya obtenido durante el año gravable anterior así como los dividendos o participaciones que haya distribuido entre sus accionistas o socios y de los intereses pagados a sus acreedores

Artículo 719 Después de hecha la liquidación del impuesto los funcionarios encargados de su aplicación examinarán minuciosamente las declaraciones e informes del contribuyente

Si por razón de los exámenes se considere que las declaraciones no son claras ciertas o exactas o que se han rendido contraviniendo disposiciones del presente Título se practicarán todas aquellas investigaciones o diligencias necesarias y útiles para establecer la verdadera cuantía de la renta gravable

Artículo 720 Siempre que por razón de las investigaciones o diligencias de que trate el artículo anterior el monto del impuesto a cargo del contribuyente sea mayor del que resulte de la liquidación de que trata el artículo 718 y sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar se expedirá una resolución que contendrá la liquidación adicional por la parte del impuesto que no se haya liquidado

Es necesario aclarar que si bien el impuesto se puede pagar de acuerdo a lo que establece el contribuyente en su declaración estimada la determinación finalmente estará a cargo de la Administración tributaria

3) Determinación de oficio

Un ejemplo de este tipo de determinación que es poco usual se encuentra en el artículo 746 del Código Fiscal que también trata del impuesto sobre la renta y su contenido es el siguiente

Artículo 746 La Administración General de Rentas Internas (ahora Dirección General de Ingresos) determinará de oficio mediante resolución que notificará al contribuyente la renta gravable de las personas que estando obligadas a ello no presenten la declaración jurada de sus rentas dentro de los

términos señalados en los artículos 710 y 713 de este Código

La determinación de oficio que haga la Administración General de Rentas Internas no eximirá al contribuyente que haya omitido hacer la declaración de las sanciones que le correspondan de acuerdo con el Capítulo VIII de este Título

Como hemos visto el monto a pagar por los ingresos percibidos por un contribuyente es decir su renta prácticamente puede ser determinada de las tres formas por el propio contribuyente porque puede pagar en base a su declaración estimada por el contribuyente y la Administración tributaria en conjunto porque la emisión del acto final de liquidación está sujeto a la revisión que de la declaración jurada de renta haga la Dirección General de Ingresos y de oficio cuando la Administración tributaria conoce que un determinado sujeto ejerce actividades económicas productivas de renta y no declara

Todos los aspectos que hemos mencionado inciden en la consumación del hecho punible porque no basta para tales efectos que se tenga una determinada obligación con el Fisco sino que se incumpla o se simule mediante actos fraudulentos que ocasionen un perjuicio real a la Hacienda Pública

Respecto al tema en análisis Ruiz Moreno señala que en las leyes fiscales existe siempre la llamada autodeterminación de las obligaciones por el contribuyente es decir que es el propio sujeto obligado al pago del impuesto o contribución quien debe determinar y fijar en cantidad líquida la obligación de pago que es a su cargo proporcionando invariablemente a la autoridad fiscal o hacendaria los elementos necesarios que permiten llegar a la plena

comprobación del cumplimiento total de dichas obligaciones por ende la expresión de la suma de dinero que deberá cubrirse al fisco en cada caso representa la previa autodeterminación de la cantidad a pagar por el sujeto obligado la que habrá nacido primero en ley – pues no hay tributo sin norma legal que lo prevea y personalizado luego por el mismo contribuyente al colocarse en la situación que da lugar al nacimiento de la obligación fiscal respectiva Ruiz Moreno En Baigun y Da Rocha (op cit 89 90)

Así pues sobre la consumación del tipo penal contenido en el artículo 203 del Anteproyecto de Código Penal de 1998 podemos señalar que en el primer supuesto es decir la evasión de impuesto sobre la renta cuando el delito de evasión fiscal se da con la presentación de la declaración de renta en la que se introducen datos falsos (conducta activa) existe discusión acerca de si el delito se consuma en ese momento pues ya se ha hecho la respectiva declaración tendiente a defraudar al Fisco por la cuantía señalada en la norma o cuando debe realizarse el pago

Nuestro parecer es que se consuma al momento de la presentación ya que es en ese instante que la intervención personal del contribuyente cesa en las acciones tributarias tendientes a la defraudación y además ese documento es idóneo para cancelar posteriormente el impuesto en él establecido porque el Código Fiscal en su artículo 710 dice en parte de su texto que la liquidación y el pago del impuesto sobre la renta se hará de acuerdo con la declaración estimada

Esto es que se permite que cuando se trate de un tributo como el de la renta que está sujeto a determinación mixta el contribuyente pueda satisfacer el pago en base a esa declaración que hace de forma unilateral

Vale hacer la salvedad que en materia fiscal está permitido presentar rectificaciones de las declaraciones de rentas a través de las cuales los contribuyentes pueden regularizar su situación tributaria y pagar al fisco las sumas correspondientes. Así mismo el Estado tiene la facultad de revisar la autoliquidación que presentó el contribuyente y ordenar alcances tributarios a efectos de que se cubran las diferencias que surjan de la fiscalización pero eso no afecta la consumación del ilícito

Cuando la evasión del impuesto sobre la renta que se da con la no presentación de la declaración correspondiente (conducta omisiva) hay acuerdo en la doctrina en que se entenderá configurado vencido el término para la correspondiente presentación. En el caso de Panamá sería el 15 de marzo de cada año para personas naturales y 31 de marzo para personas jurídicas o tres meses después de cumplido el año en caso de contribuyentes con periodo fiscal distinto o especial o hasta el momento de la prórroga tal como lo contemplan los artículos 710, 711 y 714 del Código Fiscal.

De esta forma de defraudación existe un antecedente en nuestro medio el cual se observa en el fallo del Pleno de la Corte Suprema de Justicia de 26 de marzo de 1999 mediante el cual si bien no se indicó en qué momento específico se había consumado el ilícito tributario si se expresó en qué consistía este y desde qué momento surgió la obligación de pagar. Veamos

Como es sobradamente conocido el impuesto constituye una obligación de dar impuesta coactivamente por el Estado en virtud de imperio cuyo establecimiento le corresponde al Órgano Legislativo (art 153 numeral 10º de la Constitución Política) y que para el impuesto sobre la renta que es el que nos ocupa surge o se inicia la obligación tributaria y la obligación correspondiente (obligación ex lege) derivada de la percepción de renta desde el momento en que se produjo el ingreso en un período fiscal determinado (impuesto de período) que conforme lo expresa el acto recurrido ocurrió como se dijo en los años 1991 y 1992 realizando operaciones que se encontraban sujetas al impuesto sobre la renta (transcripción de la vista fiscal foja 15) y cuya abstención o no declaración constituye un ilícito tributario como ocurrió en el presente caso en que la afectada declaró que en esos periodos no había llevado a cabo operaciones. Por lo que queda expresado es evidente que la Ley 62 de 1996 no fue aplicada por la Administración Tributaria sino por el contrario se aplicó la Ley vigente al momento de ocurrir el hecho generador o imponible de la obligación tributaria y no se ha producido por ende la violación del artículo 43 de la Constitución Política.

En el segundo supuesto enunciado en el artículo 203 del Anteproyecto de Código Penal de 1998 es decir la obtención de exoneración o devolución del impuesto simulando construcciones inversiones o actividades fomentadas por ley o decreto el hecho punible se entenderá consumado al momento en que la Administración tributaria luego de que declare que hay lugar a tal beneficio entregue materialmente la cantidad solicitada pues es allí que el Fisco se ve perjudicado debido a que mientras exista resolución y no se cobre o no se utilice el beneficio a nuestro entender no se ha consumado el ilícito.

Esta opinión tiene su fundamento en que la ley no prevé que las exoneraciones o devoluciones operen de hecho sino que el contribuyente tiene que exigir las y la Administración tributaria concederlas y pagarlas. Es decir, se hace necesaria la intervención de las autoridades tributarias para que se pueda perfeccionar el delito.

En el tercer supuesto, dependiendo del tributo que se trate y de la forma de tributación, se entenderá consumado el hecho punible al momento de presentación de la declaración de la liquidación o en el que debe realizarse el pago de cada impuesto.

En el caso que la defraudación se dé a través de un tributo que lo que conlleva es la expedición de un acto administrativo de liquidación, el delito se consuma cuando habiéndose informado incorrectamente a la Administración tributaria, esta emite un acto de liquidación por suma menor a la que correspondería si la actividad a la que realmente se dedica el contribuyente hubiere sido declarada.

2.2.4.5.1.2 Tentativa

Toda vez que consideramos que la cuantía es un elemento del tipo y no una condición objetiva de punibilidad, cabrá la tentativa cuando, por ejemplo, se declara renta incorrectamente con el propósito de defraudar por una suma mayor a los B/ 10 000 00, pero el Estado se percató de la situación ya sea por una inspección o por alguna investigación a otro contribuyente.

En general la tentativa dependerá del tributo que se trate y de las concretas circunstancias que rodeen el caso siempre y cuando vayan dirigidas a defraudar a la Administración tributaria

Verbigracia en el caso de la exoneración y disfrute de beneficios fiscales si se ha hecho la solicitud a la administración de forma fraudulenta y esta se da cuenta que ello no procede nos encontraremos ante una tentativa pues el hecho no se consumó por la intervención de una persona distinta al sujeto activo del delito

2 2 4 5 2 Autoría y participación criminal

Será autor aquel que tenga para con el Fisco la obligación de tributar así como aquellas personas legitimadas y obligadas al pago es decir el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria y para tales efectos entendemos reproducido todo lo señalado previamente en el aparte del tipo objetivo con relación al sujeto activo del delito

El tipo penal da cabida a la participación criminal pues a pesar de tratarse de un delito especial propio puede ocurrir que diversas personas tomen parte en la realización del hecho punible en concepto de instigadores cómplices primarios y secundarios El asesor tributario por ejemplo podrá encontrarse tanto en la posición de instigador si onlla al cliente a cometer el fraude como en la de cómplice primario si le colabora en la desfiguración de la verdad

En este sentido hay que tener presente que al partícipe criminal no se le exige la misma calidad que al autor y por eso el partícipe puede ser cualquier persona

Respecto al tema en estudio debemos mencionar que el artículo 204 del Anteproyecto de Código Penal de 1998 se presentó una situación poco usual en nuestra regulación penal Observemos

Artículo 204 Serán considerados partícipes los ejecutivos contadores corredores de aduanas servidores publicos o cualquier otra persona que haya contribuido en la defraudación del fisco

Somos de la opinión que este artículo es innecesario toda vez que las reglas de participación criminal están establecidas en la parte general del Código Penal y no es necesario hacer referencia específica a persona alguna en determinados delitos para indicar que pueden ser partícipes a no ser que se trate de establecer una atenuante o agravante de pena pero este no es el caso

Así mismo es labor del juzgador establecer el grado de participación de cada persona que se encuentra vinculada al hecho ilícito de acuerdo a las reglas generales de autoría y participación que deben ser de igual aplicación para todos los delitos

2 2 4 6 Consecuencias jurídicas

2 2 4 6 1 La pena

La sanción establecida para el tipo básico es de 1 a 3 años de prisión o su equivalente en días multa o arresto de fines de semana Estas penas segun el

anteproyecto de Código Penal de 1998 son principales

2 2 4 6 2 Circunstancias agravantes o atenuantes

2 2 4 6 2 1 Circunstancia agravante

El mismo artículo 203 del Anteproyecto de Código Penal de 1998 en su párrafo final contempla una agravante de 3 a 6 años de prisión cuando la defraudación al tesoro nacional es por una suma superior a los B/ 100 000 00

En este caso se toma en consideración la especial gravedad de la defraudación ocasionada ya que con ella se afecta mucho más al Tesoro Nacional que depende de esos ingresos para su correcto funcionamiento

2 2 4 6 2 2 Circunstancia atenuante (Regularización de la situación tributaria)

El artículo 205 del Anteproyecto de Código Penal contiene una atenuación de pena para el caso del pago total de lo adeudado antes y después de que se dicte sentencia condenatoria Así la pena a imponer será rebajada a una tercera parte si el autor paga el total de lo adeudado antes que se dicte sentencia de primera instancia en tanto que se reducirá a la mitad si lo hace después de la sentencia

Esta situación particular llama la atención puesto que se establece un mecanismo para que después de que existe una sentencia en firme la pena sea rebajada hasta la mitad de lo establecido lo cual va en contra de la idea lógica

del proceso y de las características de inmutabilidad y obligatoriedad de la cosa juzgada. Además se otorga mayor beneficio mientras más tarde se paga.

2.2.4.6.3 El concurso de delitos

El delito de defraudación tributaria no puede ser perpetrado de forma continuada porque tal como lo señala Ramírez Cardona (op cit 241-242) los períodos fiscales son independientes en virtud de la autonomía jurídica de las respectivas obligaciones tributarias de cada año fiscal que vienen a ser distintas en cada período tributario y porque por conveniencia financiera y contable existe un corte de cuentas relativo a las actividades económicas de los contribuyentes al finalizar el período fiscal lo que no permite que haya continuidad.

Y si bien el mismo contribuyente puede tener a su cargo varios tributos distintos en un mismo período fiscal no puede entenderse que hay continuación por lo siguiente:

1. Cada tributo responde a un hecho imponible distinto.
2. Puede que sean pagaderos a nivel estatal o municipal según sea el caso.
3. No constituyen en sí una unidad delictiva debido a que los impuestos están limitados por un período de tiempo y por características particulares específicas.

Además de estas consideraciones fácticas el artículo 715 del Código Fiscal viene a proporcionar el sustento legal de tales argumentos. Citamos:

Artículo 715 La declaración sobre la renta de cada año gravable debe formar un todo independiente de las declaraciones de los demás años tanto en lo que hace relación con la renta bruta como en lo que hace relación con los gastos o erogaciones deducibles salvo lo dispuesto en el artículo 698 de este Código

Lo que sí se puede apreciar en los delitos de defraudación fiscal es la conexidad cuando por ejemplo las diversas conductas defraudatorias sean atribuibles a un mismo sujeto activo

2 2 4 6 3 1 Concurso real

Cabe la posibilidad de que se dé el concurso real con otras defraudaciones de igual o distinta modalidad también con el delito de falsificación de documentos ya sean públicos o privados los cuales se pueden confeccionar o alterar posterior a la defraudación con el propósito de ocultar la realización del ilícito

En igual forma puede presentarse un concurso real con el delito de corrupción de funcionarios públicos quienes tienen la facultad de facilitar las declaraciones irregulares o evitar que se descubran las alteraciones en virtud del pago que el particular o contribuyente les ofrece

2 2 4 6 3 2 Concurso ideal

También es posible que se dé una situación que pueda considerarse como concurso ideal porque la presentación al Fisco de una declaración jurada con información falsa puede ser tenida como falsificación de documento público

pero constituye el medio idóneo para la defraudación fiscal por lo que la primera conducta quedará subsumida en la segunda

2 2 4 7 Defraudación fiscal proveniente de ganancias ilícitas

Uno de los deberes que impone la legislación fiscal es que los contribuyentes declaren al Fisco todo incremento en su patrimonio sin excluir bienes u otros ingresos monetarios a efectos que sean debidamente gravados

El Código Fiscal respecto al impuesto sobre la renta establece en el artículo 694 que ya hemos citado antes que es objeto de ese impuesto la renta gravable que se produzca de cualquier fuente dentro del territorio de la Republica de Panamá

Más adelante señala ese texto legal en el artículo 696 literal j que están incluidos en la renta bruta de los contribuyentes el aumento del patrimonio no justificado

Ahora bien no habría inconvenientes en exigir a los contribuyentes las declaraciones respectivas de adquisición de bienes o ingresos económicos no justificados pero provenientes de actividades lícitas sin embargo el asunto se dificulta cuando se trata de aquellas que provienen de actos ilícitos porque es de suponer que quien genera ganancias por la comisión de delitos tales como el tráfico de drogas de vehículos o cualquier otro delito no va a reportar al Fisco esos ingresos para tributar respecto a ellos porque sería por un lado una forma de delatar su actividad criminal si presenta esos ingresos sin disfrazarlos y por otro una manera de incurrir en actuaciones delictivas adicionales si decide

ocultar el verdadero origen de los dineros bienes o recursos financieros no justificados legalmente

De allí deviene entonces el cuestionamiento doctrinal respecto a si se debe tributar o no sobre las ganancias obtenidas ilícitamente

Al respecto sostiene Silvina Bacigalupo varios argumentos que justifican la exención de tributar por ingresos ilícitamente obtenidos que son

En primer lugar uno de carácter ético consistente en no convertir al Estado en receptor o partícipe del delito del que proceden las ganancias ilícitas

En segundo lugar considera que la finalidad de que el delincuente no se aproveche de los efectos de un delito no se debe obtener mediante el sometimiento de sus ganancias a la tributación pues lo correcto sería recurrir al comiso

Considera en tercer lugar que no parece convincente sostener la irrelevancia del origen de las ganancias teniendo unicamente en cuenta el aspecto económico o factor externo indicador de la existencia de riqueza en el patrimonio de un ciudadano y el deber que surge del art 31 1 CE porque el aspecto moral no puede ser indiferente Bacigalupo Silvina (2001 6) En Conde-Pumpido Tourón Cándido (2003 248 – 249)

No obstante lo anterior la doctrina y jurisprudencia italiana española así como la norteamericana han entendido que debe tributarse por ganancias ilícitas en virtud de la obligación legal general que impone declarar toda clase de ingresos y actividades económicas y porque puede afectar el principio de igualdad en base a la capacidad contributiva debido a que quien genere ganancias lícitas en similar cantidad al que produce las ilícitas tenga que declarar y este ultimo no

De lo anterior ha surgido la inquietud de si esa declaración de ingresos contraría el derecho constitucional que tiene toda persona de no declarar contra sí mismo ya que estaría prácticamente confesando su participación en un ilícito

Sobre este tema señaló el Tribunal Supremo español en su sentencia de 21 de diciembre de 1999 que el temor a que la declaración fiscal al incluir ganancias de difícil justificación o bienes adquiridos con fondos de ilícita procedencia pueda contribuir al afloramiento de actividades ilícitas no puede configurarse como una causa privilegiada de exención de la obligación de declarar supuestamente amparada en un Derecho Constitucional y de la que se beneficiarían los ciudadanos incumplidores de la Ley en detrimento de los respetuosos del Derecho pues no nos encontramos ante contribuciones de contenido directamente incriminatorio Conde Pumpido Tourón ((op cit) 260)

Por su parte García Llovet citado por Luis Manuel Alonso González señala que la quiebra del principio de no autoinculpación se produce justamente por la amenaza de una sanción por no colaborar con los servicios de inspección amenaza que tiene como fin quebrar la voluntad del ciudadano imponiéndole una colaboración con esos servicios siendo así que de esa colaboración que se le exige al ciudadano pueden derivarse la obtención por los mismos de pruebas incriminatorias que puedan incorporarse a un expediente sancionador García Llovet 1998 50 En García Novoa et Al 2000 63

En nuestra legislación el derecho a no declarar contra sí mismo su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad se encuentra consagrado en el artículo 25 de la Constitución

Política del que se deduce que su extensión está limitada al ámbito penal correccional o de policía

De esta manera no tiene alcance para evitar obligaciones fiscales que surgen desde el momento en que un nacional o extranjero reciba ingresos en el territorio de la Republica de Panamá

Pero el analisis del problema que nos ocupa va mucho más alla de lo que la ley establece porque es inherente a la naturaleza humana no autoinculparse no revelar por sí mismo su vinculación a cualquier tipo de actividad prohibida o acto delictivo Por lo tanto puede haber un mandato general que exija a los ciudadanos declarar cualquier tipo de ingresos ya sean licitos o ilicitos pero también debe conocer el Estado que muy probablemente eso no va a suceder porque si de hecho existen inconvenientes con aquellos que generan ganancias licitas y no quieren declarar ni pagar los tributos como es debido mucho más complicado será exigirlo a una persona que dirige su vida por senderos de delincuencia

A nuestro parecer en efecto la respuesta al cuestionamiento arriba planteado deberia ser negativa porque todo el ordenamiento jurídico tributario se basa en la licitud de los negocios y las actividades que realiza el contribuyente Por eso está sustentado en el principio de legalidad tributaria

En consecuencia el Estado no deberia esperar recibir ingresos producidos como resultado de la ejecución de actividades criminales pues por el contrario debe procurar combatir esas conductas y no quedarse solo con una

parte del dinero sino aprehender y finalmente comisar todo el producto del ilícito

2 2 4 8 Responsabilidad civil derivada del delito

El cuestionamiento del que debe partir nuestro análisis es si en materia de defraudación tributaria procede o no exigir responsabilidad civil al contribuyente defraudador

Atendiendo a esa pregunta hay quienes como Seoane Spiegelberg consideran que la respuesta debe ser negativa lo que se fundamenta en que el origen de la deuda tributaria no está en la comisión del delito sino en el devengo del impuesto que produce el nacimiento de la obligación tributaria por tanto la responsabilidad civil no es consecuencia del hecho criminal y al no traer causa de la comisión del delito su resarcimiento se articula con independencia del proceso penal García Novoa et al (2000 105)

Similar opinión plantea Agulló Agüero al indicar que en el delito fiscal toda vez que la figura delictiva <<se configura como un incumplimiento cualificado de la obligación tributaria>> la Administración no ve mermado su patrimonio en el estricto sentido civil dado que la misma continua en posesión de un crédito privilegiado que está obligada a ejecutar sin necesidad de acudir a los Tribunales por la vía de apremio por lo que la cuota tributaria impagada de ningún modo puede integrar la responsabilidad civil en el delito (Agulló Agüero (1984) En Coloma Chicot (op cit 57)

Contrario a ese criterio está la jurisprudencia española que ha optado por considerar que si cabe responsabilidad civil en esa clase de ilícitos al señalar que la cuantía de la deuda tributaria como elemento objetivo del delito que es debe ser fijada dentro del proceso penal sin que el procedimiento administrativo impida existir tal cuantía defraudatoria como responsabilidad civil dado que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio *non bis in idem* sino que provee a la Hacienda Publica de un nuevo y unico título (judicial) para hacer efectiva la deuda tributaria (Sentencias de 21 de enero 5 noviembre y 3 diciembre 1991 entre otras) Coloma Chicot (su cit 56)

Lo expuesto es indicativo de que la problemática respecto a la responsabilidad civil se centra en dos aspectos importantes que concurren en el delito fiscal a saber

En este tipo penal la obligación tributaria y por ende la diferencia entre la cantidad que se debe ingresar a las arcas del Estado y la cuota defraudada surgen de la ley previo a la comisión del hecho punible lo que lo hace tener características distintas a otros delitos clásicos

La Administración tributaria por su naturaleza y atribuciones legales tiene la posibilidad de cobrar coactivamente lo adeudado por el contribuyente sin verse en la necesidad de esperar un fallo condenatorio

Consideramos que a pesar de que la obligación tributaria surge de la ley y existe antes de la comisión de un hecho punible de defraudación fiscal la cuota

especifica que sea defraudada se produce en el marco de la comisión del ilícito con la presentación de una declaración jurada inexacta o al proporcionarle a la Administración tributaria datos erróneos sobre la actividad a la que se dedica el contribuyente

Por lo tanto una de las opciones es que el Juez penal pueda pronunciarse respecto a la responsabilidad civil derivada del delito al dictar sentencia porque al iniciarse el procedimiento penal la cuota defraudada surgida del hecho imponible y por ello subsistente como obligación integrante de la relación jurídico tributaria se transforma en su naturaleza pasando a ser considerada en lo sucesivo como el daño producido a la Hacienda Pública según la cuantificación que corresponde realizar solo al Juzgado o Tribunal del orden penal a modo de cuestión prejudicial no devolutiva de naturaleza administrativa tributaria estableciéndose en la sentencia que se erige en el único título válido de ejecución Calderón Cerezo (2005 2)

La otra opción que debemos tener presente es aquella establecida en el artículo 736 – A del Código Fiscal a raíz que la Administración tributaria no es igual a cualquier otro sujeto pasivo del delito porque tiene poderes y atribuciones especiales que se reflejan en la norma que a continuación transcribimos

Artículo 736 A A pesar de lo establecido en los artículos 728 y 736 del Código Fiscal siempre que el Fisco tenga conocimiento fundado de que el contribuyente esté realizando actos tendientes a evitar el pago del impuesto podrá proceder directamente a su cobro mediante el juicio de jurisdicción coactiva poniendo fuera de comercio los

bienes del contribuyente en cantidad suficiente para cobrar el monto del impuesto

A nuestro juicio por la regulación legal existente en Panamá y de darle cabida al delito fiscal en la vía penal la Administración tributaria estaría en toda la capacidad de escoger entre exigir responsabilidad civil en el proceso penal o en su defecto proceder de forma coactiva al cobro de lo adeudado porque el artículo 736 A del Código Fiscal antes transcrito no establece una obligación de cobro sino una facultad que podrá ejercitarse o no

Claro está que al elegir alguna de las dos opciones la Administración Tributaria debe abstenerse de ejercitar la otra porque no es posible que se proceda al cobro de la misma deuda dos veces ya que son opciones excluyentes

La responsabilidad civil no es más que la obligación que compete al delincuente o a determinadas personas relacionadas con el mismo de indemnizar a la víctima del delito de los daños y perjuicios sufridos con ocasión del hecho punible (Puig Peña 1966 427 En Arango Durling 2003 238)

Por ello aun cuando la cuota tributaria surja de una responsabilidad administrativa la Administración tributaria como parte del Estado debe ser considerada víctima del delito en atención a lo que establece el artículo 1 numeral 1 de la Ley 31 de 29 de mayo de 1998 que a la letra dice

Artículo 1 Para los efectos de esta ley se consideran víctimas del delito

3) A la persona que individual o colectivamente haya sufrido daños incluidas las lesiones físicas o mentales el sufrimiento emocional la pérdida

En el reino español la defraudación fiscal está contemplada en la actualidad en el Código Penal Título XIV denominado De los delitos contra la Hacienda Publica y contra la Seguridad Social

Es el artículo 305 de dicho cuerpo de leyes que contiene la conducta estudiada de la siguiente manera

Artículo 305

1 El que por acción u omisión defraude a la Hacienda Publica estatal autonómica foral o local eludiendo el pago de tributos cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma siempre que la cuantía de la cuota defraudada el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurniendo alguna de las circunstancias siguientes

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributano

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios

Además de las penas señaladas se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas publicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años

2 A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior si se trata de

tributos retenciones ingresos a cuenta o devoluciones periódicos o de declaración periódica se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración y si éstos son inferiores a doce meses el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3 Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado primero de este artículo se cometan contra la Hacienda de las Comunidades siempre que la cuantía defraudada excediere de cincuenta mil Ecus.

4 Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica Foral o Local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

Del texto que hemos reproducido surgen los siguientes comentarios:

Se establece expresamente que el delito puede ser cometido por acción u omisión lo cual evita complicaciones prácticas y permite la aplicación del tipo penal a los evasores activos y pasivos.

Los sujetos pasivos lo son no solo la Hacienda Pública estatal sino también los entes autonómicos forales o locales al igual que la hacienda de la Comunidad Europea

- Se incluye en el círculo de sujetos activos del delito a los agentes de retención y como objeto material en consecuencia los tributos que se hubieren retenido o debido retener. Esto es que habrá evasión si el agente retenedor no retiene debiendo hacerlo o si habiendo retenido no lo reporta a la administración tributaria

Se enuncian como modalidades de defraudación tanto la obtención indebida de devoluciones como el disfrute indebido de beneficios fiscales y no solo la obtención de exoneraciones que vendría a ser un beneficio fiscal. De esta manera es posible castigar penalmente a los que declaran falsamente sus ingresos o egresos para procurar obtener un crédito a favor y a aquellos que indebidamente se aprovechan de las prebendas tributarias existentes en la legislación cuando solo deben ser aplicadas a aquellos que realizan actividades fomentadas

Las penas son principales copulativas es decir además de la prisión conlleva la multa como sanción

Establece agravantes atendiendo no solo a la cuantía sino a los sujetos involucrados

Como sanción accesoria el responsable del hecho también perderá la posibilidad de obtener de parte del Estado subvenciones y el derecho a gozar de beneficios fiscales y de seguridad social

La cuantía deberá establecerse atendiendo al período impositivo impidiendo que puedan sumarse cuantías de períodos tributarios distintos

La regularización de la situación tributaria antes del inicio del proceso penal constituye excusa absolutona sus beneficios se extienden tanto al autor como a los partícipes del hecho así como a otros actos delictivos cometidos para consumir la defraudación fiscal

Respecto a la competencia para conocer esta clase de ilícitos el Real Decreto 2631/1985 de 18 de diciembre sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias ya establecía en el artículo 10 el procedimiento a seguir en estos casos a saber

Art 10 Procedimiento sancionador administrativo y delitos contra la Hacienda Publica

1 En los supuestos en que las acciones u omisiones realizadas pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Publica regulados en el Código Penal la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme

2 A tal efecto los Jefes de las unidades administrativas competentes remitirán a los Delegados especiales de Hacienda o a los Directores generales correspondientes todas las actuaciones practicadas y diligencias incoadas con el informe del funcionario competente sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos del delito contra la Hacienda Publica

Los Delegados especiales de Hacienda y los Directores generales pasarán las actuaciones a la jurisdicción competente o acordarán de forma motivada la continuación de las actuaciones administrativas

3 La remisión del expediente a la jurisdicción competente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias

4 Si la autoridad judicial no estimara la existencia del delito la Administración continuará el expediente practicando las liquidaciones e imponiendo las sanciones que procedan en base a los hechos que los tribunales hayan considerados probados

5 Si la autoridad judicial estimara la existencia del delito contra la Hacienda Pública la Administración practicará una vez firme la sentencia las liquidaciones procedentes en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados absteniéndose de imponer sanciones administrativas

En su caso se liquidarán intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las liquidaciones

Son importantes las implicaciones del texto legal recién transcrito que nos orienta sobre el procedimiento en materia penal tributaria que rige en España en primer lugar porque resalta el respeto que a nivel legislativo existe en ese país por la prohibición de doble juzgamiento cuyo propósito es evitar que por un mismo hecho se impongan sanciones duales es decir una en la vía penal y otra en la esfera administrativa

La razón de ser de esta garantía constitucional se encuentra en que desde un punto de vista procedimental el principio *non bis in idem* concede primacía al órgano jurisdiccional sobre el administrativo y obliga a este último a acordar la suspensión del procedimiento administrativo sancionador desde el momento en el que entienda que los hechos pueden ser constitutivos de delito los ponga en conocimiento del Fiscal y tras ejercitar éste la correspondiente

acción penal se inicie un proceso de la misma naturaleza. De igual modo debe acordarse la suspensión del procedimiento administrativo cuando el órgano competente conozca que existe un proceso penal en curso con el mismo objeto. Gutierrez Zarza (op cit) 90

En segundo lugar la remisión del expediente administrativo al juez penal para que valore si existe o no defraudación fiscal interrumpe el plazo de prescripción para realizar la liquidación administrativa es decir aplaza el momento de la fijación de la suma definitiva a pagar por el impuesto debido así como impide la imposición de cualquier sanción administrativa relacionada con los tributos cuya defraudación motivó el envío del expediente a una jurisdicción distinta.

Solo al culminar el procedimiento en la vía penal dependiendo de su resultado sobreseimiento absolución o condena podrá el funcionario administrativo respectivo liquidar los impuestos e imponer sanciones de haber lugar a ello.

De forma parecida se pronunciaron más recientemente el Reglamento General de Inspección de Tributos 939/1986 de 25 de abril y la Ley General Tributaria 25/1995 de 20 de julio de 1995.

2 2 5 2 Estados Unidos de América

El fundamento jurídico del sistema tributario norteamericano se ubica en la Constitución específicamente en la enmienda 16 ratificada el 3 de febrero de

1913 que confinó al Congreso el poder para imponer y cobrar impuestos sobre el ingreso sin importar el origen de este

La ejecución de las normas tributarias que derivan de la facultad impositiva constitucional está en manos del Servicio de Rentas Internas (IRS por sus siglas en inglés) que es una agencia federal u oficina del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América que se ocupa de la aplicación de las leyes tributarias así como de la recaudación de los impuestos y demás contribuciones

Una de las divisiones que posee esta agencia es la de Investigación Criminal encargada de dar curso a las investigaciones por presuntas violaciones al Código de Rentas Internas y Crímenes financieros de Norteamérica

La lucha contra la evasión de impuestos que libra ese servicio está basado en gran medida en la publicidad de las obligaciones tributarias información correcta al contribuyente y exposición a través de estos medios de argumentos que rebaten aquellos en los que pudieran basarse los obligados tributarios para no pagar impuestos Por ejemplo

Argumento de Compensación – Los salarios propinas y otras compensaciones recibidas por servicios personales no son ingresos porque no existe ganancia contributiva cuando una persona intercambia labor por dinero

La Verdad – El Código de Impuestos Internos define el ingreso bruto como ingresos de todas las fuentes e incluye compensación por servicios prestados

Argumentos religiosos Los individuos invocan la Libertad de Religión de la Primera Enmienda al tomar un voto de pobreza o al reclamar fraudulentamente contribuciones caritativas de 50% o más en su ingreso ajustado

La Verdad – El pretender tomar un voto de pobreza o el reclamar contribuciones fraudulentas para filtrar los ingresos a través de una iglesia no es legal. Muchas organizaciones religiosas fraudulentas usan fondos para su uso personal.

Argumentos del Código de Impuestos Internos

- 1 No existe un Código de Impuestos Internos que impone los impuestos
- 2 Solamente los individuos tienen que pagar impuestos o
- 3 El IRS solamente puede gravar impuestos a la gente que presenta su declaración de impuestos. Los impuestos son voluntarios.

La Verdad la ley contributiva se encuentra en el Título 26 del Código de los Estados Unidos. El requisito de presentar declaración de impuestos no es voluntario y está claramente establecido en el Código de Impuestos Internos Secciones 6011 (a) 6012 (a) y 6072 (a). El Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés) fue establecido por el Congreso en el año 1862. Nuestro sistema contributivo le permite a los contribuyentes determinar la cantidad correcta de impuestos a pagar y a completar las formas apropiadas voluntariamente en lugar de tener que hacerlo el gobierno por ellos. Sin embargo cualquier contribuyente que tenga ingresos por debajo de una cantidad establecida por ley no tiene que presentar declaración de impuestos.¹⁸

Finalmente la norma que sanciona a los contribuyentes norteamericanos o aquellos ingresos sometidos al régimen tributario norteamericano es el artículo 7201 del Código de Rentas Internas ubicado en el Título 26 Subtítulo F Capítulo 75 Subcapítulo A Parte I de este cuerpo legal y que a la letra dice

7201 Attempt to evade or defeat tax
Any person who willfully attempts in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the

¹⁸ Servicio de Rentas Internas. Haciendo cumplir la ley a individuos que no presentan declaración de impuestos www.irs.gov/espanol/index.html Consultado 15-4-06

payment there of shall in addition to other penalties provided by law be guilty of a felony and upon conviction there of shall be fined not more than \$100 000 (\$500 000 in the case of a corporation) or imprisoned not more than 5 years or both together with the costs of prosecution ¹⁹

7201 Intento de evadir o frustrar los impuestos

Cualquier persona que voluntariamente intente evadir o frustrar de cualquier manera los impuestos establecidos en este título o el pago que deba hacer además de las penas establecidas en la ley será considerado responsable de un delito y una vez sea sentenciado deberá pagar una multa de no más de \$100 000 (\$500 000 en el caso de corporaciones) o prisión de no más de 5 años o ambas en conjunto con los costos del juicio

Esto siempre y cuando el monto de lo defraudado exceda de \$10 000 00 pues en caso contrario solo se impondrán sanciones administrativas consistentes en multas cuantiosas

Como dato interesante es de relevancia comentar que los Estados Unidos de América tiene una de las administraciones tributarias más eficientes del mundo porque los recursos con los que cuentan los invierten adecuadamente para hacer más efectiva la recaudación de los tributos Luchan contra la defraudación fiscal de manera eficiente previniendo la comisión delito mediante la divulgación de información y la sancionan dándole curso a las investigaciones tributanas que pueden recaer sobre cualquiera de sus ciudadanos incluso aquellos que residen en el extranjero a través de los 2 800 agentes especiales que mantienen a nivel mundial

¹⁹

United States Codes www.law.cornell.edu Consultado 16-4-07

2 2 5 3 México

En México es el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación el que define el delito fiscal de la siguiente manera

Artículo 108 Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende indistintamente los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes

I Con prisión de tres meses a dos años cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500 000 00

II Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500 000 00 pero no de \$750 000 00

III Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750 000 00

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó la pena será de tres meses a seis años de prisión

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código serán calificados cuando se originen por

- a) Usar documentos falsos**
- b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos**
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan**
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros**

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas

Cuando los delitos sean calificados la pena que corresponda se aumentará en una mitad

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio o medie requerimiento orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales

Para los fines de este artículo y del siguiente se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales

Como podemos observar en este artículo se hace referencia directa a la utilización del engaño como elemento constitutivo del delito y el tomar ventaja de los errores que cometa la administración con el propósito de eludir las obligaciones tributarias o beneficiarse de la Hacienda Publica

Se consideran agravantes del ilícito la utilización de documentos falsos la omisión reiterada de expedición de comprobantes fiscales previstos en la ley no llevar registros contables establecidos legalmente o cometer falsedades en ellos que normalmente son estimadas como mecanismos a través de los cuales se perpetra la modalidad defraudatoria simple o aspectos que contribuyen a acreditar la existencia de la defraudación fiscal

Y cuando en otros países la retención de tributos y el goce indebido de devoluciones se consideran como evasión en sí misma en esta legislación constituye una agravante

De igual forma está contemplada la regularización tributaria que valdrá para no dar inicio al procedimiento penal siempre que el contribuyente lo anuncie espontáneamente al fisco asuma el pago de lo defraudado y demás consecuencias legales como el pago de recargos o intereses

En adición tenemos que el artículo 109 del cuerpo de leyes ya señalado establece lo que los doctrinarios mexicanos han llamado la defraudación fiscal equiparable cuyo contenido en el siguiente

Artículo 109 Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien

- I** Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme el procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta
- II** Omita enterar a las autoridades fiscales dentro del plazo que la ley establezca las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado
- III** Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal

- IV Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal
 - V Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales dejando de pagar la contribución correspondiente
- No se formulará querella si quien encontrándose en los supuestos anteriores entera espontáneamente con sus recargos el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio o medie requerimiento orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales

Estas conductas a nuestro parecer no era necesario regularlas de forma tan detallada porque también constituyen conductas engañosas tendientes a la defraudación fiscal que pueden ser abarcadas por la figura básica

Es importante indicar que conforme al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación mexicana para que se pueda proceder penalmente por los delitos antes señalados la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe ser la que formule la querella ante el Ministerio Público Federal correspondiéndole a esta a su vez cuantificar el perjuicio o daño que se le haya causado Esta autoridad administrativa también mantendrá la facultad de solicitar el sobreseimiento de la causa penal siempre que los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos respectivos

La misma excerta legal establece en el artículo 97 el aumento de pena entre los tres meses y los tres años de prisión cuando haya intervención de un

funcionario publico en el delito de defraudación fiscal ya sea a título de autor o con cualquier grado de participación

2 2 5 4 Argentina

En la Republica de Argentina la regulación penal tributaria quedó a cargo de la Ley No 24 769 publicada en el Boletín Oficial de 15 de enero de 1997 donde en los artículos 1º al 6º comprendidos en el Título I se definen los delitos tributarios. Como complemento de lo anterior la Ley 11 683 ofrece el procedimiento tributario en base al cual también debe orientarse el trámite que por estos delitos se sustancie en la esfera penal.

La regulación penal sustantiva es la siguiente

Evasión simple

Artículo 1º -Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño sea por acción o por omisión evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$100 000) por cada tributo y por cada ejercicio anual aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de periodo fiscal inferior a un año.

Evasión agravada

Artículo 2º La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$1 000 000)
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido

superare la suma de doscientos mil pesos (\$200 000)

- c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones desgravaciones diferimientos liberaciones reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos (200 000)

Aprovechamiento indebido de subsidios

Art 3° Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño se aprovechar indebidamente de reintegros recuperos devoluciones o cualquier otro Subsidio Nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cien mil pesos (\$100 000) en un ejercicio anual

Obtención fraudulenta de beneficios fiscales

Art 4° Será reprimido con prisión de uno a seis años el que mediante declaraciones engañosas ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño sea por acción o por omisión obtuviere un reconocimiento certificación o autorización para gozar de una exención desgravación diferimiento liberación reducción reintegro recupero o devolución tributaria al Fisco Nacional

Art 5° En los casos de los artículos 2° inciso c) 3° y 4° además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años

Apropiación indebida de tributos

Art 6° Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare total o parcialmente dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso el tributo retenido o percibido siempre que el monto no ingresado

superase la suma de de mil pesos (\$10 000) por cada mes

En este país se conserva la redacción de la norma recurriendo a actuaciones que involucran engaño para procurar la evasión del pago de tributos al fisco pero regulando en tipos penales distintos a la evasión la obtención de beneficios fiscales y el aprovechamiento indebido de subsidios que en el caso de la legislación vigente en España y la que otrora se proyectó para Panamá (Anteproyecto de Código Penal de 1998) se mantienen en un solo artículo

Además sí se contempla de manera específica la figura del agente de retención o recaudador de manera que sin mayores discusiones pueda aplicársele la ley penal al distraer o no exigir el pago de los impuestos que la ley le impone percibir de los contribuyentes obligados para luego remitirlos al fisco

En Argentina distinto a lo que ocurre en España en la actualidad existe la prejudicialidad administrativa porque conforme el artículo 18 de la ley penal tributaria el organismo recaudador administrativo solo podrá incoar denuncia penal por delito fiscal cuando haya determinado la deuda tributaria

Sin embargo se admite que terceros presenten la denuncia respectiva caso en el que el Juez penal de igual forma deberá remitir los autos a las autoridades administrativas para que procedan a la determinación de la deuda en un término que no debe exceder de 90 días

También otorga la ley (art 19) la facultad al organismo recaudador o Dirección General Impositiva de no formular denuncia penal ante el juez cuando a pesar que la suma que se haya alcanzado luego de la determinación tributaria

sobrepase la cuantía establecida en los tipos penales tributarios se considere que no se ha ejecutado la conducta punible

Esta concesión legal para funcionarios administrativos a nuestro juicio resulta un tanto peligrosa y tal vez hasta violatoria del principio de legalidad en su tercera acepción consistente en que los organismos que juzguen sean los determinados por ley y competentes para ello porque no debe ser otra que la autoridad judicial penal la que establezca si una conducta que se sospecha que es delictiva lo sea o no

Es de relevancia indicar que por otra parte entendiendo las autoridades argentinas la importancia de la persecución del delito de defraudación fiscal en el artículo 21 de la regulación que comentamos permiten al organismo recaudador solicitar al juez penal competente para conocer el delito fiscal que autorice medidas de urgencia para recabar elementos de juicio relacionados con esa clase de ilícitos

2 2 5 5 Peru

En este país es el Decreto Legislativo No 813 de 24 de abril de 1996 el que regula los delitos tributarios tal cual lo transcribimos a continuación

Artículo 1 El que en provecho propio o de un tercero valiéndose de cualquier artificio engaño astucia u otra forma fraudulenta deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) días multa

Artículo 2 Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior

a) Ocultar total o parcialmente bienes ingresos rentas o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar

b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos

Artículo 3 El que mediante la realización de las conductas descritas en los Artículos 1 y 2 del presente Decreto Legislativo deja de pagar los tributos a su cargo durante un ejercicio gravable tratándose de tributos de liquidación anual o durante un período de 12 (doce) meses tratándose de tributos de liquidación mensual por un monto que no exceda de 5 (cinco) Unidades Impositivas Tributarias vigentes al inicio del ejercicio o del ultimo mes del periodo segun sea el caso será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de cinco años

Artículo 4 La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12(doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días multa cuando

a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones reintegros saldos a favor crédito fiscal compensaciones devoluciones beneficios o incentivos tributarios simulando la existencia de hechos que permiten gozar de los mismos

b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación o fiscalización

Artículo 5 Será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días multa el que estando obligado

por las normas tributarias a llevar libros y registros contables

- a) Incumpla totalmente dicha obligación
- b) No hubiera anotado actos operaciones ingresos en los libros y registros contables
- c) Realice anotaciones de cuentas asientos cantidades nombres y datos falsos en los libros y registros contables
- d) Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación

Artículo 6 En los delitos de defraudación tributaria la pena deberá incluir inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero profesión comercio arte o industria

Lo más relevante de las normas recién transcritas es que en esta legislación al igual que en la mexicana no se establece una cuantía mínima que distinga la infracción administrativa del delito de defraudación. Por ende cualquier violación a estos tipos por mínimo que sea puede ser susceptible de seguimiento de causa penal.

En este país la defraudación fiscal estaba contenida en los artículos 268 y 269 del Código Penal pero por la insuficiencia en su redacción es decir la falta de distinción de modalidades atenuantes y agravantes se decidió legislar de manera separada esta materia precisamente por su especialidad.

Los artículos 1 y 2 contienen los tipos penales básicos mediante los cuales se ha tipificado como delito la defraudación fiscal cometida por cualquier contribuyente las conductas propias de los agentes de retención o percepción y

la ocultación de bienes que realmente constituye un mecanismo de evasión impositiva

En el artículo tercero se contempla un tipo penal en el que atendiendo al bajo monto del perjuicio causado se atenúa la pena

Por su parte el artículo 4 presenta como delitos tributarios las exoneraciones o cualquier beneficio tributario obtenido mediante la simulación de hechos inexistentes que motiven su reconocimiento al igual que sanciona como defraudación la colocación del contribuyente en una condición de insolvencia provocada con el ánimo de evadir las obligaciones tributarias

Sobre el artículo 5 refiere la exposición de motivos del Decreto Legislativo 813/96 que mediante esta norma se crea el delito contable y su razón de ser responde a la constatación de la lesión que se origina al bien jurídico (proceso de ingresos y egresos) en virtud del cumplimiento de normas contables básicas Este tipo penal es una constatación de la extensión del bien jurídico por cuanto el proceso de ingresos y egresos es un bien jurídico dinámico que está presente desde el momento en que se realizan hechos gravados y por ende no es necesario esperar a que exista un perjuicio económico para sostener que existe el delito de defraudación tributaria sino basta con cualquier alteración seria que se produzca sobre este bien jurídico

En este caso las irregularidades contables que usualmente pueden dar a entender o constituir un indicio prueba indirecta o conjetural de que el contribuyente está evadiendo impuestos se consagran como una forma de

delito tributario por la posibilidad que conllevan de que la Hacienda Publica se vea afectada siendo entonces un delito de peligro

Pero cuando luego de que el contribuyente haya falseado ante la Dirección de Ingresos respectiva su declaración de rentas y al realizarse un alcance tributario se encuentran irregularidades contables realizadas como mecanismo para consumir la defraudación fiscal esas irregularidades deberán ser consideradas parte del *iter criminis* y por tanto absorbidas por el tipo penal de defraudación fiscal

El artículo 6 del ya mencionado Decreto no hace más que imponer directamente al juzgador que resuelva la causa la obligación de aplicar penas accesorias a quienes hayan participado del fraude fiscal

Otra de las consecuencias accesorias del delito guarda relación con las personas jurídicas que en esa legislación pueden ser objeto de sanción por razón de su creación o utilización con el propósito de perpetrar delitos fiscales

Veamos el artículo 17

Artículo 17 Si en la ejecución del delito tributario se hubiera utilizado la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal con conocimiento de sus titulares el Juez podrá aplicar conjunta o alternativamente según la gravedad de los hechos las siguientes medidas

a) Cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento oficina o local en donde desarrolle sus actividades

El cierre temporal no será menor de dos ni mayor de cinco años

b) Cancelación de licencias derechos y otras autorizaciones administrativas

c) Disolución de la persona jurídica

Respecto al procedimiento que se sigue para la investigación de los delitos tributarios en este país suramericano podemos indicar que el Ministerio Público solo podrá ejercitar la acción penal a petición de parte agraviada que lo constituye el órgano administrador del tributo y le corresponderá conforme al artículo 189 del Código de Procedimiento peruano a la justicia penal ordinaria el conocimiento es decir la instrucción juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos tributarios

Las sanciones penales tributarias son autónomas pues se aplicarán independientemente del cobro de la deuda tributaria la autoridad administrativa pero en ese caso no habrá lugar a la reparación civil tal cual lo describen los artículos 190 y 191 de la ex-certa legal citada

2 2 5 6 El Salvador

El Código Penal de El Salvador que entró en vigencia el 20 de abril de 1998 contiene en su regulación los delitos relativos a la Hacienda Pública en el Libro II Título IX Capítulo V

En los artículos que van del 249 al 252 se trata esta materia económica de la siguiente forma

Artículo 249 El que defraudare al Fisco evadiendo el pago de impuestos será sancionado con prisión de uno a tres años si la evasión fuere de cinco mil a cien mil colones y prisión de tres a seis años si la evasión excediere de cien mil colones

Se entenderá como defraudación al Fisco la simulación ocultación o maniobra de cualquier naturaleza tendiente a inducirlo a error en la

recaudación íntegra del impuesto establecido por la ley

Este artículo el primero de los que transcribiremos del Código penal salvadoreño fue objeto de comentarios por connotados autores españoles que al analizar la dirección hacia la que va orientada la protección penal de este artículo señalaron que la postura más admitida afirma que el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública entendida como parte de la Administración Pública que se sirve de un patrimonio que es el Erario Público para dirigir la actividad financiera. Como ese patrimonio se nutre fundamentalmente de tributos la disminución de su valor económico afecta a la totalidad de la política económica y social del Estado. Moreno Carrasco y Rueda García (1999: 628-629).

Esta postura coincide con la expuesta por nosotros al considerar que el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública tanto en la vertiente de ingresos como de gastos. Y además con el hecho evidente de que todo delito fiscal conlleva engaños como elemento importante para lograr la consumación.

El segundo artículo que veremos contiene algo parecido a la defraudación fiscal por equiparación que expusimos al hablar de México y que se encuentra contemplada de la siguiente manera:

Artículo 250. Para los efectos penales se considerarán también como defraudación al Fisco los casos siguientes:

1) Cuando quien estando obligado por la ley a presentar declaración que arrojaré una cantidad de impuesto a pagar igual o superior a cinco mil colones no lo hiciere.

- 2) Cuando se presentare contradicción evidente y económicamente apreciable entre lo declarado y lo que conste en registros contables y documentos anexos a los mismos que acrediten el estado de los negocios del contribuyente y
- 3) Cuando por la exclusión de algun bien actividad y operación a criterio de peritos se ocasionare un perjuicio al Fisco

Si bien en el artículo 249 no se hizo alusión directa a la acción y la omisión este artículo incluye en su primer apartado la posibilidad de defraudar al Fisco mediante la omisión de los deberes fiscales es decir el no declarar renta cuando lo que se debió pagar era ya una suma considerable que ocasiona perjuicio económico significativo al Erario Publico

Respecto a los literales b y c del artículo 250 observamos que no se estableció cuantía en ellos pero todo pareciera indicar que debe tratarse de la comisión de esas acciones siempre que se supere la suma mínima descrita por el tipo base porque solo en esas circunstancias se entiende que hay delito de defraudación fiscal en la legislación salvadoreña

El artículo 251 que seguidamente transcribiremos no se ocupa de un asunto penal sustantivo sino adjetivo al establecer como debe seguirse el procedimiento en los casos de evasión fiscal a saber

Artículo 251 Será requisito indispensable para proceder en los delitos de defraudación al Fisco que hubieren concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existieren juicios o recursos pendientes en relación con tales diligencias administrativas La acción penal solo podrá ser ejercida después del requerimiento formulado por la Fiscalía General de la Republica

para que se paguen los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios

Importante es incorporar a nuestro análisis el comentario que sobre este artículo realizaron los mencionados juristas españoles a cuyo cargo estuvo el estudio del Código penal de El Salvador cuando indicaron que

Esta exigencia tiene la indudable virtud de asegurar la completa determinación de la existencia de la evasión de impuestos así como de su importe pero por el contrario pone en manos de los evasores de impuestos un arma importante para retardar de modo relevante la persecución penal de sus conductas pues les basta con recurrir todas las actuaciones administrativas llegando hasta el límite de las normas tributarias y procesales aplicables para dilatar el ejercicio de la jurisdicción penal

El segundo de tales requisitos consecutivo al anterior condiciona también el ejercicio de la acción penal al previo requerimiento de la Fiscalía General de la República para el pago de los impuestos con sus accesorios lo que viene a teñir el delito con un carácter de rebeldía del sujeto activo frente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales Moreno Carrasco y Rueda García (op cit 633)

El último artículo relacionado con la defraudación fiscal trata de la regularización tributaria figura que se ha presentado en la mayoría de las legislaciones estudiadas pero que en este caso está limitada porque su aplicación solo va dirigida a las figuras reguladas junto con la defraudación en el capítulo de los delitos económicos y no así a los delitos contra la Fe Pública que usualmente están contemplados en capítulo aparte pero que son las más utilizadas para consumar la defraudación fiscal Observemos

Artículo 252 En los delitos de este Capítulo no se impondrán pena alguna al imputado si en cualquier momento satisficiera debidamente al Fisco los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios

Para que se pueda regularizar la condición fiscal del contribuyente este debe hacer pago total de los tributos adeudados no parcial y además que incluyan los intereses generados y las multas que le hubieren impuesto por su indebido proceder

2 2 5 7 Otras consideraciones

Para finalizar esta sección debemos indicar que la diferencia esencial que existe entre las legislaciones que hemos analizado y la panameña es la consideración de la defraudación fiscal como delito en lugar de falta administrativa

Esta fórmula permite a esos países intercambiar información tributaria y perseguir a los evasores más allá de sus fronteras lo que de cierta manera fortalece sus sistemas de recaudación

En el apartado que continua analizaremos si el que Panamá no contemple la defraudación fiscal como delito representa una debilidad o una fortaleza para nuestro sistema económico

2.2.6 Cuestiones de Política criminal

El principio de intervención mínima es una consecuencia del Estado Social y Democrático de Derecho conforme al cual el Derecho Penal debe aparecer como la última *ratio*. Debe encontrarse siempre en último lugar y entrar en juego tan solo cuando resulta indispensable para el mantenimiento del orden jurídico y de la paz ciudadana. Por la dureza de sus sanciones que afectan a los bienes más preciados de la persona y son los más drásticos con los que cuenta el ordenamiento jurídico el Derecho penal debe intervenir únicamente cuando resultan insuficientes otros medios menos gravosos.²⁰

Con esta cita de Hernández Quintero iniciamos este apartado en el que tendremos presente que el principio de intervención mínima que orienta el Derecho Penal implica que este último sólo debe intervenir cuando todos los demás mecanismos de control social resulten ineficaces para combatir situaciones que alteren el orden social.

Es nuestro objetivo determinar si la defraudación fiscal considerada en Panamá como una falta en virtud de su regulación en el ámbito administrativo debe mantenerse en esa esfera o por el contrario toda vez que conlleva como sanción además de la multa una pena que implica la pérdida de la libertad personal hasta por un año debe ser regulada en la vía penal.

Para lograr este propósito debemos tener presente algunos elementos adicionales a la problemática de la aplicación de un tipo penal como ese tales

²⁰ HERNANDEZ QUINTERO Hernando Los delitos financieros
www.uniboyaca.edu.co/tendencias12.pdf

como son la importancia de los ingresos tributarios el desarrollo del procedimiento administrativo sancionador en materia fiscal además de las implicaciones nacionales e internacionales que acarrearía para un país como Panamá optar por una solución distinta a la actual para la tipificación de la defraudación fiscal

2 2 6 1 Importancia de los ingresos tributarios en Panamá

Los ingresos tributarios en Panamá como en la mayoría de los países del mundo constituyen la base fundamental de la economía Sin estos no sería posible el funcionamiento del gobierno central la inversión en obras sociales y en suma el desarrollo económico del país

Esta consideración también incluye al sector privado pues sin los ingresos tributarios que genera el gobierno no le sería posible promover licitaciones y demás contrataciones publicas para lo cual concursan empresas privadas situación que permitirá propiciar la inversión y a la vez crear más plazas de empleo

Por tal razón fue motivo de preocupación reciente que la presión fiscal o tributaria hubiese disminuido en Panamá de un 10 9% en 1995 a un 8 8% en el año 2003 Esto es que la relación entre los ingresos tributarios recaudados y el Producto Interno Bruto (PIB) fuera reduciéndose lo que indicaba que en el país se generaba gran cantidad de ingresos que no eran gravados o que se producían tributos no pagados entre otras razones por la existencia de un sistema tributario poco eficaz y debido a la defraudación fiscal existente

Un sistema tributario eficiente debe crear un balance al ceñirse a los siguientes principios a) equidad tributaria que refleja que las personas con mayores niveles de ingreso deben representar los principales contribuyentes b) que los ingresos crezcan al ritmo al que crece la economía c) el gobierno se ajusta mediante la reducción de gastos corrientes para orientarlos a la inversión d) lograr unas sólidas finanzas públicas ²¹

Eso se trató de lograr mediante la Ley 6 de 2 de febrero de 2005 que implementó un programa de equidad fiscal cuya emisión también estuvo motivada por la grave crisis que atravesaba la Caja de Seguro Social que vino a provocar por años que los ingresos del gobierno se dedicaran a subsidiar los gastos de ese sector y que además se incrementara la deuda externa panameña

También la reciente reforma tributaria (Ley 6-2005) ha tenido sus efectos positivos por lo menos para las arcas del gobierno pues se lograron incrementar los ingresos totales en una suma aproximada de seiscientos ochenta y cinco millones de balboas (B/ 685 2) en comparación con los ingresos del año 2005

2.2.6.1.1 Recaudación tributaria –vs presupuesto de gastos

La otra faz de nuestro análisis está orientada a la comparación entre los ingresos tributarios y los gastos del gobierno

²¹ Exposición de motivos del proyecto de Ley 64-2005 por el cual se implementa un programa de equidad fiscal Comisión de Hacienda Pública Planificación y Política Económica de la Asamblea Nacional de Diputados de Panamá Pág 5

Para esos efectos debemos tener presente en qué consiste el presupuesto general del Estado el cual es definido por el artículo 178 de la Ley 54 de 20 de diciembre de 2006 por la cual se dicta el Presupuesto General del Estado para vigencia fiscal de 2007 como la estimación de los ingresos y la autorización máxima de los gastos que podrán comprometer las instituciones del Gobierno Central las Instituciones Descentralizadas las Empresas Publicas y los Intermedios Financieros para ejecutar sus planes programas y proyectos así como para lograr los objetivos y metas institucionales de acuerdo con las políticas del Gobierno en materia de desarrollo económico y social

Los gastos del gobierno deben estar estrechamente relacionados con los ingresos recaudados para evitar el déficit presupuestario y mantener una programación real de los proyectos que se pueden ejecutar durante el año

En consecuencia una mayor recaudación permitirá una mejor ejecución presupuestaria un menor endeudamiento y en caso de ser necesario incurrir en nuevos compromisos económicos para el financiamiento de obras se hará mucho más viable cualquier proyecto si las finanzas nacionales son sanas

Cuando los ingresos económicos en general y en especial los tributarios no son lo esperado o suficientes para cubrir los gastos operativos del gobierno es necesario realizar acciones como la contención del gasto publico para evitar erosionar nuestra economía Así lo establece el artículo 191 de la ley de presupuesto antes citada que a la letra dice

Artículo 191 INGRESOS RECAUDADOS
INFERIORES A LOS PRESUPUESTADOS Cuando
en cualquier época del año fiscal el Ministerio de

Economía y Finanzas considere que los ingresos recaudados son inferiores a los contemplados en el Presupuesto General del Estado y no exista previsión para solventar tal condición presentará al Órgano Ejecutivo un plan de reducción del gasto tomando en consideración lo señalado en el artículo 275 de la Constitución Política. Este plan será sometido a la aprobación del Consejo de Gabinete y de la Comisión de Presupuesto de la Asamblea Nacional para la correspondiente modificación del Presupuesto General del Estado.

En los últimos años ha sido necesario contener el gasto público en varias ocasiones. Precisamente la ya comentada Ley 6 de 2005 de equidad fiscal es una muestra de esto al establecer en su artículo 1 lo siguiente:

Artículo 1. Al 1 de enero de 2008 las instituciones del sector público no podrán tener mayor número de servidores públicos que el que tenían en la estructura de personal al 31 de diciembre de 1999 según las cifras que suministre el Ministerio de Economía y Finanzas. Se excluyen los sectores amparados por leyes especiales. Las instituciones del sector público presentarán al Ministerio de Economía y Finanzas el programa de reducción a más tardar el 30 de junio de 2005 de acuerdo con los criterios establecidos en la reglamentación para la consideración y aprobación del Consejo de Gabinete. No obstante lo anterior en la prestación de los servicios públicos de salud, educación y seguridad el aumento será considerado previa sustentación de que se han dado una mayor demanda y crecimiento demográfico del sector y que el incremento de personal se orientará a la prestación de servicios básicos o sustantivos que debe prestar la entidad y no a servicios administrativos. La ejecución de las medidas indicadas serán sometidas a la consideración del Ministerio de Economía y Finanzas para la presentación y aprobación del Consejo de Gabinete.

Otros aspectos que se abordaron en esta ley relacionados con la reducción del gasto publico fueron la reducción del monto disponible del valor de las vacantes reducción del monto de los contratos por servicios profesionales exclusión del pago de boletos aéreos en primera clase y la reglamentación del gasto en concepto de uso de celulares adquisición y arrendamiento de automóviles alquiler de locales y otros servicios

Luego entonces si en ocasiones con los ingresos tributarios que generamos no es posible concluir el año fiscal con el dinero asignado mediante las partidas presupuestarias iniciales a las distintas instancias del gobierno parece resultar difícil que estemos en condiciones de abrir nuestras puertas al resto del mundo para que se investigue la matena fiscal en Panamá y se beneficie a otros países permitiéndole cobrar tributos a sus nacionales en nuestro territorio cuando las deudas tributarias han sido adquiridas en suelo panameño

2 2 6 2 Especial referencia al procedimiento penal tributario en Panamá

La especial composición del sistema tributario panameño conlleva también que la defraudación fiscal tenga un tratamiento distinto al de los delitos que se ventilan en la esfera penal toda vez que su investigación y sanción le corresponde a las autondades administrativas ante las cuales se verifica un procedimiento eminentemente inquisitivo en el que el mismo funcionario que investiga u ordena la investigación es el que castiga

Este procedimiento penal administrativo tiene varias instancias las cuales pasamos a explicar

2 2 6 2 1 Ante el Ministerio de Economía y Finanzas

2 2 6 2 1 1 Competencia

Por mandato del artículo 760 del Código Fiscal el conocimiento de los casos de defraudación fiscal corresponde en la provincia de Panamá al Director General de Ingresos en primera instancia y en segunda instancia al Órgano Ejecutivo por conducto del Ministro de Economía y Finanzas En el resto de las provincias les corresponde conocer de las faltas y delitos fiscales en primera instancia a los Directores Provinciales de Ingresos respectivos y en segunda instancia al Director General de Ingresos

Esta norma es poco feliz porque de ella se desprende una desigualdad procesal en lo relativo a la competencia Y es que cuando se trata de la investigación de un mismo hecho deben ser autoridades de igual rango las que conozcan de los procesos independientemente de dónde ocurra la infracción Es así que no tiene razón de ser que exista distinción entre las autoridades que investigan a los contribuyentes que tributan en la capital del país y aquellos que infringen nuestro ordenamiento jurídico tributario en el interior de la Republica Sobre todo porque además resulta curioso que el Director General de Ingresos que conoce de la defraudación fiscal en primera instancia en Panamá conozca la segunda instancia de aquellos casos similares que se suscitan en el interior y ante él se agote la vía gubernativa

Esta pretermisión legal fue salvada por el Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970 a través del cual se estableció la función genérica de la Dirección General de Ingresos se crearon las Administraciones Regionales de Ingresos y una Comisión de apelaciones Veamos

Artículo 2 La Dirección General de Ingresos tiene como funciones salvo que la Ley las haya asignado a otra entidad o dependencia el reconocimiento recaudación y fiscalización de las rentas servicios derechos impuestos tasas y contribuciones fiscales de carácter interno y aduanero comprendidas en la Dirección activa del Tesoro Nacional así como la prevención investigación y sanción de los fraudes e infracciones de las leyes fiscales en toda la Republica

Artículo 14 La Comisión de apelaciones tiene como función la de resolver en segunda instancia las decisiones de las Administraciones Regionales que sean apeladas conforme a las normas que regulan el procedimiento fiscal

Artículo 15 Las Administraciones Regionales de Ingresos son responsables de la programación ejecución supervisión y control de todas las tareas relacionadas con los impuestos internos y de aduana y de la ejecución de los planes de trabajo normas y procedimientos elaborados por las unidades normativas referentes a dichos impuestos Estas funciones serán ejercidas por medio de Administradores Regionales de Ingresos con mando y jurisdicción en su respectiva región

Artículo 24 La instrucción de las sumarias y la primera instancia en los negocios de competencia de la Dirección General de Ingresos serán ejercidas por las Administraciones Regionales de Ingresos las de segunda instancia por la Comisión de Apelaciones

Cabe indicar que como mediante el Decreto mencionado a las Administraciones Regionales de Ingresos se le confineron dos facultades importantes dentro del esquema de las investigaciones por defraudación fiscal la de investigar y decidir en la práctica con el propósito de garantizar de alguna forma la imparcialidad de ese funcionario lo que se ha hecho es designar a un funcionario distinto para que funja como agente instructor a quien le corresponde llevar a cabo las investigaciones conforme a las normas que en el Código Judicial rigen la instrucción del sumario

Esa posibilidad surge del artículo 19 del Decreto de Gabinete No 109 de 7 de mayo de 1970 que a la letra dice

Artículo 19 El personal fiscalizador en su carácter de auditor inspector e **investigador** tendrá las siguientes facultades

- a) Citar contribuyentes responsables y terceros en general para que contesten bajo juramento en forma verbal o por escrito dentro de los plazos prudenciales que fijan todas las preguntas que les formulen sobre rentas ventas ingresos egresos y en general sobre todas las circunstancias vinculadas al hecho imponible previsto en las leyes respectivas
- b) Exigir dentro de los plazos que estipule la presentación de comprobantes y demás elementos justificativos relacionados con el hecho imponible
- c) Auditar libros anotaciones documentos comprobantes e inventarios que certifiquen y demuestren las negociaciones y operaciones de los responsables
- d) Requerir bajo su responsabilidad el auxilio de la fuerza publica para la debida realización de las tareas fiscalizadoras
- e) Realizar allanamientos requisas y decomisos provisionales
- f) Realizar arrestos cateos y portar armas

Parágrafo Las facultades enunciadas en el inciso (f) del presente artículo no podrán ser ejercidas por los auditores (Lo resaltado es nuestro)

Aun cuando sin una real y formal distinción de funciones entre el agente de instrucción y el Administrador Regional de Ingresos puede resultar muy cuestionada la supuesta imparcialidad que se pretende conseguir en este proceso el que se delegue tal facultad a otro funcionario marca un interés de la administración por ofrecer a los investigados un proceso dotado de ciertas garantías que le permitan defenderse adecuadamente

2 2 6 2 1 2 Procedimiento

El Código Fiscal nos remite a los artículos 1311 a 1318 de dicho cuerpo legal ya que son esas las normas aplicables a los asuntos penales fiscales cuya tramitación no esté expresamente regulada en otro Título del Código que es el caso de la defraudación fiscal

El proceso puede iniciar de forma oficiosa por ejemplo cuando el Departamento de Auditoría al momento de realizar su análisis de una declaración de renta o el alcance respectivo percibe que existen irregularidades financieras las cuales plasma en su informe que se hace del conocimiento de la Administración Regional de Ingresos También puede dar inicio por denuncia para lo cual se siguen las reglas establecidas en el artículo 1994 del Código Judicial es decir que puede ser cualquier persona la que sin constituirse en parte del proceso y estar obligada a probar su relato ponga en conocimiento de

la autoridad administrativa respectiva la posible existencia de una infracción de carácter fiscal

En este sentido mediante la Ley 31 de 30 de diciembre de 1991 se realizó una reforma tributaria y una de las novedades que se incluyó fue la figura del denunciante coadyuvante de la Administración Tributaria en los siguientes términos

Artículo 33 Se adiciona el artículo 24 – a al Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970 así

Artículo 24-A Cualquier persona podrá denunciar ante la Dirección General de Ingresos toda evasión omisión retención indebida apropiación defraudación de tributos y cualesquiera otras infracciones sancionadas por el Código Fiscal y demás leyes tributarias correspondiéndole al denunciante una recompensa equivalente al quince por ciento (15%) de las sumas recaudadas como consecuencia directa de la denuncia

El denunciante deberá formalizar su denuncia por escrito y proporcionar información suficiente que conduzca al descubrimiento de ilícito La denuncia deberá versar sobre hechos o situaciones que desconozca la administración y que ésta no hubiese descubierto salvo por la presentación de la denuncia El denunciante podrá intervenir en el proceso como coadyuvante de la Administración Tributaria La Administración contará con un plazo de sesenta (60) días para acoger o desestimar la denuncia

La recompensa establecida en ese artículo será decretada por la Dirección General de Ingresos de oficio o a solicitud de parte una vez hayan ingresado al Tesoro Nacional los fondos recaudados como consecuencia directa de la denuncia

Ningun funcionario o exfuncionario del Ministerio de Hacienda y Tesoro tendrá derecho a recompensa por denuncias basadas en información obtenida en el ejercicio de sus funciones

El denunciante so pena de perder el derecho a la recompensa y la Administración Tributaria deberán

guardar reserva sobre la identidad del denunciado y demás hechos de la denuncia
Habrá lugar a indemnización de perjuicio si quedare establecido ante las autoridades judiciales competentes que hubo temeridad o mala fe de parte del denunciante

Ese artículo fue derogado por la Ley 31 de 30 de diciembre de 1994 por lo que estuvo vigente por tres años en los cuales hubo intervención de denunciantes en los procesos que ante la Administración Provincial de Ingresos de Panamá se siguieron por defraudación fiscal

No obstante lo anterior lo cierto es que la denuncia por la presunta comisión de una infracción tributaria debe llevarse a cabo como consecuencia del ejercicio de un deber cívico exista la posibilidad o no de obtener un beneficio económico por esa actuación Es más esa situación puede motivar denuncias infundadas o temerarias y ser sumamente cuestionada por quien resulte investigado desplazando el objeto del proceso que es establecer si se ha cometido o no una infracción tributaria o que se verifiquen los motivos del denunciante para proceder activar la investigación fiscal

Pasando al tema de la investigación propiamente tal el Agente Instructor antes de la formulación de cargos estará facultado para llevar a cabo todas las diligencias tendientes a recabar aquellas pruebas que le permita establecer si se está o no ante una infracción tributaria Entre las diligencias que puede practicar están las inspecciones oculares pruebas de informes a entidades publicas o privadas allanamientos declaraciones juradas y en general todas

aquellas que el Libro Tercero del Código Judicial permite evacuar a los Fiscales en el curso de la instrucción del sumario

Luego de lo anterior procede aplicar en lo que sea necesario y no contradictorio con las normas especiales las pautas establecidas para la tramitación de la primera instancia que rigen para el proceso penal aduanero en virtud de la remisión que hace el artículo 1316 a los artículos 1293 1294 y 1295 del Código Fiscal que a la letra dicen

Artículo 1293 Si considera que la investigación ha sido agotada procederá así

- 1 Si encontrare que no existe hecho punible o que habiéndolo no existe persona responsable de haberlo cometido declarará sobreseída la investigación y ordenará el archivo de las diligencias o
- 2 Si encontrare que hay plena prueba de la existencia del hecho punible y por lo menos graves indicios contra el inculcado dictará una resolución formulándole el cargo correspondiente y ordenándole que aduzca dentro del término de cinco (5) días hábiles contados desde su notificación las pruebas que estime convenientes para su defensa

Contra dicha resolución se podrá interponer recurso de apelación la cual le será concedida únicamente en el efecto devolutivo

Parágrafo Los funcionarios aduaneros que deban fallar en primera instancia los expedientes por contrabando o defraudación fiscal decidirán esos negocios sin necesidad de formular cargos ni observar otros trámites cuando el inculcado acepte plenamente los hechos que se le imputen y renuncie expresamente a toda otra actuación en el negocio de que se trate

Artículo 1294 Las pruebas que aduzca el inculcado deberán practicarse dentro del término que fije el

funcionario competente el cual no podrá ser menor de cinco días ni mayor de sesenta días hábiles

Se podrán practicar todas las pruebas que el Código Judicial admite en los juicios criminales

Artículo 1295 Expirado el término que se haya señalado para la práctica de las pruebas a que se refiere el artículo anterior el sindicado dispondrá de otro término de cinco días hábiles para presentar los alegatos que estime conducentes en su defensa

Este término se contará desde el día siguiente al de la expiración del plazo concedido para practicar dichas pruebas

Este procedimiento se complementa con el artículo 1315 del Código Fiscal que estipula que cuando se ha comprobado el ilícito debe dictarse una resolución de formulación de cargos contra el inculpado la cual deberá notificar personalmente de acuerdo al artículo 1330 del mismo texto legal o por edicto emplazatorio en caso de no ser localizado en el lugar del juicio (art 1331)

De igual forma es de aplicación el artículo 1317 del Código Fiscal que establece que se podrán practicar las diligencias de investigación de que trata el Capítulo II Título II de ese Libro el cual se titula De la investigación en casos de Contrabando y Defraudación y que permite la evacuación de la indagatoria del inculpado principal y de otras personas que presuntamente hayan tomado parte en la infracción fiscal como partícipes la práctica de todas las pruebas permitidas por nuestra legislación tanto que agraven la situación del inculpado como las que la favorezcan para posteriormente resolver el asunto

El Administrador Regional de Ingresos cuenta con un término de 15 días hábiles después de presentado el alegato por el sindicado para emitir su

resolución de primera instancia conforme lo señala el artículo 1296 del Código Fiscal aplicable al procedimiento penal aduanero

En lo que al contenido de la decisión final de primera instancia se refiere tenemos que se debe ajustar a los parámetros que consagra el artículo 1193 del Código Fiscal que establece lo siguiente

Artículo 1193 Las resoluciones que se dicten en negocios administrativos fiscales deben expresar

- 1 Organismo o funcionario que la dicte lugar de la expedición y fecha
- 2 Nombre del interesado y asunto sobre el cual versa la resolución
- 3 Exposición clara de los hechos en que se funda la resolución
- 4 Motivación de la resolución y cita pertinente de los preceptos legales aplicables
- 5 Parte resolutive en la que decidirá concretamente la cuestión planteada y
- 6 La firma del funcionario que la dicte y la orden de notificarla y registrarla y también la de publicarla cuando fuere el caso

2 2 6 2 1 3 Recursos

Contra esta resolución caben los recursos de reconsideración ante el funcionario de primera instancia para que aclare modifique o revoque la resolución esto es ante el Administrador Regional de Ingresos y el de apelación ante el superior (en este caso la Comisión de Apelaciones) con el mismo objeto siempre que se presenten durante los cinco días hábiles siguientes a la fecha de notificación De igual manera el recurrente podrá renunciar al recurso de reconsideración e interponer directamente el de

apelación previo a lo contencioso administrativo tal como lo establece el artículo 1238 del Código Fiscal

El plazo para resolver el recurso de reconsideración es de 10 días hábiles y el de apelación se resolverá en igual término (artículos 1228 y 1240 del Código Fiscal) por parte de la Comisión de Apelaciones

Es preciso señalar que mediante la Ley 30 de 8 de noviembre de 1984 por la cual se dictan medidas sobre el Contrabando y la Defraudación Aduanera y se adoptan otras disposiciones se ordenó la creación de un Tribunal Penal Tributario con jurisdicción a nivel nacional para conocer y decidir como organismo de segunda instancia las apelaciones que se interpusieran en los negocios relativos al contrabando defraudación aduanera y en los negocios penales fiscales

Este tribunal hasta la fecha no ha sido implantado pero la misma ley previó en su artículo 79 que mientras no se instalara continuarían conociendo de las apelaciones en los asuntos fiscales y tributarios la Comisión de Apelaciones del Ministerio de Hacienda y Tesoro hoy de Economía y Finanzas

Para efectos ilustrativos citaré dos artículos del Decreto Ejecutivo No 436 de 19 de octubre de 1984 por el cual se modifica el Decreto Ejecutivo No 4 de 20 de enero de 1984 y se establece la forma en que estará integrada la Comisión de Apelaciones y sus funciones a saber

Artículo 1 El artículo 12 del Decreto numero 4 de 20 de enero de 1984 quedará así

Artículo 12 La Comisión de Apelaciones estará integrada por tres (3) miembros principales y sus respectivos suplentes que

serán nombrados por el Órgano Ejecutivo por conducto del Ministro de Hacienda y Tesoro entre profesionales de las ciencias jurídicas y de contabilidad

La Comisión de Apelaciones funcionará de forma separada de la administración tributaria activa y será independiente en el ejercicio de sus funciones. Se podrán designar miembros que ejerzan funciones en la Dirección General de Ingresos previa asignación de funciones en la forma que establezca su régimen orgánico interno

Artículo 2 – El artículo 13 del Decreto numero 4 de 20 de enero de 1984 quedará así

Artículo 13 La Comisión tendrá competencia para decidir las apelaciones contra decisiones de las Administraciones Regionales de Ingresos en lo relacionado con la administración de los tributos y por las decisiones que constituyan ilícitos tributarios que le correspondan a la Dirección General de Ingresos de conformidad con el artículo 24 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970. Las decisiones finales de la Comisión de Apelaciones agotarán la vía gubernativa. Igualmente propondrá al Director de Ingresos la adopción de las medidas legales o reglamentarias para el buen funcionamiento de la Administración Tributaria así como un resumen de la doctrina que como consecuencia de sus decisiones ha adoptado con el propósito de uniformar la aplicación de las normas tributarias

En la actualidad conforman la Comisión dos abogados y un contador que tienen competencia a nivel nacional para conocer la segunda instancia de todos los procesos que en primera instancia son de conocimiento de las Administraciones Regionales de Ingresos

Como dato interesante es propicio incluir en este aparte lo relativo a la controversia que ha surgido respecto a si la Sala Tercera debe o está autorizada para revisar los actos de naturaleza jurisdiccional expedidos por funcionarios de la administración que afecten intereses particulares o colectivos surgidos de asuntos penales administrativos

Al respecto existen tres fallos de esa misma sala uno de 15 de julio de 2004 otro de 22 de septiembre de 2004 y otro de 28 de septiembre del mismo año en los que se ha analizado el conflicto legal que existe entre dos normas una que otorga competencia a la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia para conocer las demandas que se instauren contra las decisiones de la administración aduanera y otra que restringe el acceso a esta jurisdicción cuando se trate de fallos de policía

La primera norma es el artículo 10 de la Ley 41 de 1 de julio de 1996 establece que

Artículo 10 Las decisiones de la administración aduanera podrán ser recurribles por el afectado ante la jurisdicción contencioso-administrativa Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia de conformidad con las disposiciones de la Ley 35 de 1943 la Ley 33 de 1946 y sus modificaciones

La otra que es el artículo 28 numeral 2 de la Ley 35 de 1943 que establece

Artículo 28 No son acusables ante la jurisdicción contencioso administrativa

1

2 Las resoluciones que se dicten en los juicios de policía de naturaleza penal o civil

La Sala Tercera en los fallos antes mencionados en virtud que la misma ley 35 a la que remite la ley 41 establece que no debe conocer de los recursos contra resoluciones que se dicten en procesos de policía ha establecido lo siguiente

Por consiguiente no se trata de un acto administrativo sino un acto jurisdiccional dictado por una autoridad administrativa dentro de un proceso penal aduanero en ejercicio de facultades jurisdiccionales especiales concedidas por la ley para emitir actos jurisdiccionales en este tipo de proceso por lo que las normas en que se sustenta el oponente de la apelación no le son aplicables a este tipo de actos

Si bien en estos fallos no se hizo alusión a los procesos penales fiscales entendemos que dicho análisis pudiera ser extensivo a ese tipo de casos pues se trata de la misma ficción jurídica la que opera tanto para los procesos penales aduaneros como para los penales fiscales

Es de destacar que cuando el máximo tribunal que conoce de los procesos penales en razón del recurso de casación es la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia las decisiones que se emitan en los procesos penales fiscales no son susceptibles de ser atacadas en esta vía pues los requisitos que establece nuestro Código Judicial en su artículo 2430 priva tal posibilidad Por otro lado en materia penal fiscal la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia ha venido revisando y resolviendo las demandas que se les presentan y que guardan relación con la jurisdicción penal fiscal y aduanera

Y es que aun cuando resultan lógicos los planteamientos coincidentes de los tres ultimos fallos comentados encontramos que el artículo 1238 del Código Fiscal incluido en el Capítulo VI De los recursos del Libro VII De los procedimientos administrativos en materia fiscal establece lo siguiente

Artículo 1238 En el procedimiento Administrativo Fiscal proceden los siguientes recursos

- 1 El de reconsideración ante el funcionario de primera instancia para que aclare modifique o revoque la resolución y
- 2 El de apelación para ante el superior con el mismo objeto

El recurrente podrá renunciar al recurso de reconsideración e interponer directamente el de apelación previo a lo Contencioso-Administrativo
(El subrayado es nuestro)

Este artículo es aplicable para el procedimiento fiscal ordinario es decir para aquellos procesos en los que se resuelven peticiones de los contribuyentes que no son procedimientos penales propiamente tales pero ese mismo Código al abordar el tema de los recursos en materia penal fiscal dispone en su artículo 1336 lo siguiente

Artículo 1336 Los recursos en asuntos penales de carácter fiscal se regirán por las disposiciones de los artículos 1238 1239 1240 y 1241 de este Código

Por lo tanto a nuestro parecer la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia tiene competencia para conocer de las demandas de plena jurisdicción que ha venido resolviendo en materia penal fiscal pero sin lugar a dudas se hace necesaria una regulación adicional y más clara que permita que un cuerpo

colegiado o Tribunal penal fiscal conozca de aquellas causas y las resuelva en ese mismo ámbito

2 2 6 2 2 Ante los Municipios

No debemos soslayar en nuestro análisis que los municipios también tramitan causas por defraudación fiscal y tienen un procedimiento similar a aquel que se realiza ante el Ministerio de Economía y Finanzas

2 2 6 2 2 1 Procedimiento

En este ámbito es la Ley 106 de 8 de octubre de 1973 sobre Régimen Municipal reformada por la Ley 52 de 12 de diciembre de 1984 la que establece los requisitos que los contribuyentes deben cumplir para con esta hacienda y las sanciones a que se harán merecedores en caso de incumplimiento

La defraudación fiscal municipal se puede dar a través de diversas modalidades entre las que tenemos el inicio de operaciones comerciales sin el correspondiente permiso del Municipio comunicación al Municipio que ejercerá determinada actividad gravable y en su lugar realiza otra omisión del pago de impuestos entre otros

En torno a esta materia el Consejo Municipal de Panamá dictó recientemente el Acuerdo No 162 de 19 de diciembre de 2006 por medio del cual se reorganiza y actualiza el Sistema Tributario del Municipio de Panamá

Este documento se hace alusión a términos de interés para nuestra investigación como lo son los siguientes

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Órgano competente de la Administración Municipal para ejercer entre otras las funciones de 1) Ejecutar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo 2) Inscribir en los registros de oficio o a solicitud de parte a los sujetos que determinen las normas tributarias y actualizar dichos registros de oficio o a requerimiento del interesado (Lo subrayado es nuestro)

ALCANCES Procedimiento aplicado a aquellos contribuyentes que por acción u omisión incumplieran con la obligación de registrar sus negocios o actividades comerciales en el catastro municipal obligándoles a pagar desde el inicio de sus operaciones Cabe destacar que el alcance debe ser distinguido entre aquellos negocios que se les aplica el tributo con un recargo por morosidad más el 25% sobre el valor o totalidad de la morosidad que son los denominados defraudadores del fisco municipal y aquellos contribuyentes que se inscriben en la Tesorería Municipal pero sin embargo no son gravados para imponerles el tributo correspondiente a su actividad es decir no comunican el inicio de sus operaciones en este ultimo caso se les aplica el recargo por morosidad respectivo más no así el 25% de recargo que la ley establece

AUDITORIA FISCAL MUNICIPAL Área designada dentro de la Tesorería Municipal para la verificación supervisión y fiscalización de las obligaciones tributarias que tienen los contribuyentes que ejercen actividades comerciales industriales o lucrativas en el Distrito de Panamá Los auditores fiscales municipales se encargan de examinar las operaciones financieras y contables de los negocios con la finalidad de presentar los informes de los

ingresos reales de los contribuyentes con el objetivo de que sirvan de elemento probatorio para resolver los recursos o reclamaciones de los contribuyentes

DEFRAUDADOR DEL FISCO MUNICIPAL Persona natural o jurídica que por acción u omisión incumplen su deber de pagar y registrarse en el Catastro de negocios de la Tesorería Municipal

Además se agrega en el artículo 3 la obligación general que tiene todo ciudadano que ejerza negocios en este Distrito de comunicar el inicio de operaciones al Fisco Municipal para que sea gravado en proporción a sus ingresos Parte de las consecuencias por no hacer esta declaración o no hacerla en debida forma se expresan en el artículo 4 del referido acuerdo Ambos artículos se transcriben a continuación

Artículo 3 Toda persona natural o jurídica que establezca en el distrito cualquier negocio empresa o actividad gravable está obligada a comunicarlo inmediatamente al Tesorero Municipal para su clasificación e inscripción en el Registro de Contribuyentes

Artículo 4 Los que omitieren cumplir con lo estipulado en el artículo anterior serán considerados como defraudadores del fisco municipal y quedarán obligados a pagar el impuesto que les corresponde desde la fecha de inicio de la actividad objeto del gravamen con el respectivo recargo por morosidad más el veinticinco (25%) por ciento y el valor del impuesto correspondiente al primer período

Este acuerdo ha establecido que corresponde al Tesorero Municipal realizar las investigaciones por defraudación fiscal tal cual se desprende del artículo 32 Veamos

Artículo 32 El Tesorero Municipal está facultado para realizar las investigaciones necesarias en aquellos casos en que exista indicio de defraudación fiscal para lo cual tendrá acceso a los libros y documentos de empresas privadas y podrá delegar esta facultad en la unidad de Auditoría Fiscal

Igualmente para la determinación o fijación del impuesto municipal el Tesorero Municipal podrá revisar los registros y estados contables del contribuyente solicitar informaciones juradas confidenciales y actividades en general con la finalidad de verificar el volumen de ventas o ingresos brutos o cualquier otro parámetro establecido para la determinación del impuesto A falta de documentación que compruebe tales factores el Tesorero Municipal fijará de oficio el impuesto sobre la base de los elementos de juicio que disponga y sin perjuicio de los derechos del contribuyente de reclamar el impuesto así determinado

Esa norma es un desarrollo del artículo 57 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973 que en su numeral 16 estableció que

Artículo 57 Los Tesoreros Municipales tendrán las atribuciones siguientes

1

- 16 Realizar las investigaciones necesarias en aquellos casos en que existan indicios de defraudación fiscal o malversación para lo cual tendrán acceso a los libros y documentos de empresas privadas y contarán con la asesoría de los auditores municipales y

17

El procedimiento a seguir es el mismo que se lleva a cabo por los Administradores Regionales de Ingresos pues a nivel municipal se utilizan de forma supletoria las normas del Código Fiscal

2 2 6 3 La Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia ante las demandas de plena jurisdicción relacionadas con defraudación fiscal

Las causas en las que se condene a un contribuyente por defraudación fiscal ya sea que se haya cometido contra la Hacienda nacional o la municipal pueden ser demandadas por ilegalidad ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia

Son pocas las oportunidades que ha tenido la Sala Tercera de nuestra máxima corporación de justicia para pronunciarse respecto a la validez o no de las resoluciones dictadas por autoridades administrativas en el marco de los procesos por defraudación fiscal. Esto a nuestro juicio va estrictamente ligado con los pocos procesos que por esa infracción penal administrativa se han tramitado. Pero aun cuando son pocos los pronunciamientos se observan en ellos interesantes análisis en lo que atane al tema penal tributario y que resulta de interés exponer en nuestro trabajo

Fallo de 6 de octubre de 1994

El planteamiento de esta demanda es diferente a lo acostumbrado pues la pretensión si bien va dirigida a que se declare la ilegalidad de una resolución expedida por el Ministerio de Hacienda y Tesoro en esa época esta no es de aquellas que imponen una sanción sino que declaró improcedente la denuncia por defraudación fiscal contra Refinería Panamá empresa que contrató con el Estado por un monto de setenta y siete millones seiscientos mil balboas (B/ 77 600 000 00) y sólo pagó mil balboas (B/ 1000 00) en timbres cuando segun el demandante debió pagar la suma de setenta y siete mil seiscientos balboas (B/ 77 600 00) en concepto de ese impuesto por mandato del artículo 967 del Código Fiscal que en su numeral 2 establece que llevarán estampillas por valor de diez centésimos de balboa (B/ 0 10) Todo documento en que conste un acto contrato u obligación por suma mayor a diez balboas (B/ 10 00) que no tenga impuesto especial en este Capítulo y verse sobre asunto o negocio sujeto a la jurisdicción de la Republica por cada cien balboas (B/ 100 00) o fracción de ciento del valor expresado en el documento

La Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia para resolver la controversia planteada esbozó interesantes argumentos que a continuación transcribimos

Esta Superioridad procede al análisis de los argumentos vertidos por la parte actora y a realizar un enjuiciamiento jurídico de la pretensión del recurrente en vías de determinar si en el negocio que nos ocupa se ha producido la transgresión aducida Para ello es indispensable deslindar dos situaciones medulares en el proceso

- 1 Si el Estado efectivamente posee un crédito a su favor proveniente del impuesto de timbre supuestamente dejado de pagar por la empresa REFINERIA PANAMA S A en relación al contrato N° 35 aprobado mediante Ley 31 de diciembre de 1992 y
- 2 En el caso de que se determinase que tal crédito efectivamente existe y que no fue cancelado en los terminos de Ley será procedente precisar de manera exacta a cuánto ascendería la sanción aplicable para lo cual se requiere concretar el monto de la defraudación o a cuánto ascendía el impuesto dejado de pagar

La Sala Tercera estima pertinente resaltar en primer término que la norma acusada por la parte actora en su libelo no es el artículo 967 numeral 2 del Código Fiscal que establece la obligación de adherir estampillas fiscales por valor de diez centésimos de balboa por cada cien balboas a todos documento donde conste un contrato que verse sobre asunto sujeto a la jurisdicción de la Republica El actor encamina su acción contra la supuesta conculcación de la norma que impone sanción a quien no cumpla con el impuesto de timbre correspondiente

Considera el Tribunal que esta situación es limitante para los efectos de examinar de manera apropiada la pretensión de la parte demandante toda vez que la sanción fiscal sólo puede producirse en caso de incumplimiento de la obligación tributaria por cuanto es preciso probar la conducta (omisiva en este caso) de quien soporta la carga del tributo (sujeto pasivo del tributo) antes de solicitar la aplicación de la sanción

El concepto de infracción tributaria segun expone Fernando Saiz de Buganda en su texto de Lecciones de Derecho Financiero presupone una conducta contraria a una norma jurídica tributaria Parte pues del principio de que sólo puede haber infracción tributaria cuando se trata de acciones y omisiones tipificadas en las leyes la tipicidad es un elemento sustancial de la infraccion tributaria a la que le está aparejada como consecuencia la sanción correspondiente

Segun se desprende de la exposición del recurrente el sujeto activo de la alegada infracción

tributaria es en este caso la empresa REFINERIA PANAMÁ S A por haber omitido la cancelación del impuesto de timbre en el contrato que suscribió con el Estado resultando el fisco lesionado por ser el Estado el sujeto pasivo de la infracción o titular del crédito tributario

Resaltamos estos conceptos para evidenciar lo trascendente de que la parte actora pudiese primero sentar en el convencimiento del Tribunal de manera fehaciente que la empresa Refinería Panamá estaba obligada a cancelar el impuesto a que alude el artículo 967 del Código Fiscal para entonces concluir que su omisión le acarreaba la sanción tributaria contemplada en el propio Código Fiscal

El artículo 987 del citado cuerpo legal establece dos clase de sanción tributaria a quien no cumpla con el impuesto de timbre correspondiente la privación del derecho de libertad personal o la sanción pecuniaria o multa que ha solicitado el demandante sea aplicada en este caso a la empresa

Un punto medular de la litis instaurada descansa en identificar dónde se encuentra establecido el supuesto impositivo de timbraje aplicable al caso de la contratación suscrita

En este orden de ideas es preciso indicar que el Título VIII del Libro Primero del Código Fiscal regula la normativa general aplicable al Impuesto de Timbre el cual puede hacerse efectivo mediante el papel sellado estampillas y boletos timbres según sea el caso

Específicamente en cuanto al uso de estampillas los artículos 963 al 981 han establecido qué tipo de documentación requiere su utilización aplicándose de manera general a las contrataciones el impuesto contenido en el artículo 967 del Código Fiscal Esta norma sin embargo está revestida de un carácter de generalidad puesto que el artículo 973 del mismo cuerpo legal establece en su numeral 27º que no causarán el impuesto de timbre todo lo que se exceptue en una ley especial

Partiendo de esta premisa debemos señalar que el contrato ley N° 35 incorporó una serie de cláusulas especialísimas que por un lado le concedían ciertas exoneraciones y beneficios fiscales

a la sociedad contratante y que por otro introducían cláusulas de carácter exorbitante evidenciando la naturaleza administrativa del contrato suscrito

Se exceptuaba de manera explícita de tales exoneraciones entre otros el pago de impuesto de timbre tal como se observa en la cláusula décimo novena ordinal f) del contrato-Ley que por tanto debía cancelarse al Estado Sin embargo la cláusula trigésima novena del contrato establece textualmente

TRIGESIMA NOVENA El presente contrato entrará en vigor a partir de la vigencia de la ley que apruebe su celebración y el mismo causará el pago de la suma de B/ 1 000 00 en concepto de impuesto de timbres que correrán por cuenta de la EMPRESA

Del texto transcrito se desprende de manera palmaria la determinación del Estado de que se cancelara el impuesto de timbre pero conforme quedaba estipulado en el contrato-Ley determinándose que el impuesto causado tenía un monto total de B/ 1 000 00

Si la estipulación antes comentada se analiza a la luz de la cláusula trigésima sexta del referido contrato Ley no caber duda que la voluntad del Estado está encaminada a sentar las pautas para una relación contractual individualizada donde el contrato se convierte en la ley formal entre las partes y cuyas estipulaciones se aplican con prioridad a cualquier otra disposición de rango de Ley

La Sala Tercera es del criterio de que el Estado convino los términos de la contratación incluyendo cláusulas de aplicación especial para la relación contractual lo pactado tenía que ser respetado y por ende el impuesto que se causaría era el contemplado en el contrato que fuere aprobado mediante Ley de la Republica y que sería la norma legal aplicable entre las partes con preeminencia a cualquier otra disposición de carácter legal que fuese contraria o incompatible como sería el caso del artículo 967 El contrato administrativo y en particular el examinado en este caso es una especie dentro del género contrato cuya especificidad está dada por la

**singulandad de sus elementos caracteres y efectos
en suma por su régimen jurídico propio**

Finalmente decidió que no era ilegal la resolución emitida por el Ministerio de Hacienda y Tesoro (hoy Economía y Finanzas)

Lo cierto es que ese fallo nos permite percibir que hay excepciones al cálculo del impuesto de timbre que la propia ley contempla y que al momento de demandar la ilegalidad de un contrato como el aludido en la sentencia de la Sala Tercera de la Corte hay que establecer claramente y de forma correcta la norma que se estima violada porque no puede violarse una norma que impone una sanción cuando no se cumple un determinado procedimiento sino se ha demandado primero aquella norma que establece la obligación o el procedimiento incumplido

Fallo de 5 de agosto de 1997

A través de este fallo la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia resolvió una demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción presentada contra una resolución expedida por el Tesorero Municipal del Distrito de Panamá mediante la que se resolvió gravar a una empresa por considerar que había incurrido en defraudación fiscal imponiéndole el pago de catorce mil ciento sesenta y cinco balboas con un centésimo (B/ 14 165 01) por haber dejado de pagar impuestos por recargo de morosidad y recargo por defraudadora fiscal

En lo medular de la resolución la Sala Tercera de la Corte estableció lo siguiente

De conformidad con el artículo 84 de la Ley 106 de 1973 toda persona que establezca en los Distritos de la Republica cualquier negocio empresa o actividad gravable tiene la obligación de comunicarlo inmediatamente al Tesoro Municipal para su clasificación e inscripción en el registro respectivo. El incumplimiento de dicha obligación da lugar según lo dispuesto en el artículo 85 del citado cuerpo legal a que dichas personas se les considere como defraudadores del fisco municipal y además a pagar el imputado que les corresponde desde la fecha en que iniciaron la actividad objeto del gravamen con recargo por morosidad más el veinticinco por ciento (25%) y el valor del impuesto correspondiente al primer período.

A juicio de esta superioridad la defraudación fiscal a que hace alusión el citado artículo 85 de la Ley 105 (sic) de 1973 en estricto sentido debe entenderse aplicable a aquellas personas que se dediquen a ejercer una actividad objeto de gravamen por el fisco municipal de forma fraudulenta es decir con la intención dolosa de evadir el pago de los gravámenes municipales legalmente establecidos. El hablar de defraudación fiscal lleva implícita una conducta maliciosa o dolosa por parte del contribuyente que causa una lesión al patrimonio público que de conformidad con nuestra legislación tributaria de carácter nacional constituye un ilícito fiscal que no sólo lleva aparejada responsabilidad tributaria sino también de índole penal y civil. Así lo disponen los artículos 1321 y 1323 entre otros del Código Fiscal.

En el caso de la empresa INTACO PANAMÁ S A esta Sala no encuentra evidencia de alguna conducta maliciosa o dolosa dirigida a evadir el pago de tributos municipales. De las constancias procesales se desprende que la empresa INTACO PANAMA S A obtuvo licencia comercial Tipo B ~46040 el día 18 de noviembre de 1992 para ejercer la venta al por menor de equipo liviano para construcción sistemas de formaleta y andamiajes.

productos químicos aditivos impermeabilizantes y concreto (f 1 del exp Gubernativo) Que mediante Resolución N° 3350 de 10 de septiembre de 1992 dicha empresa fue clasificada y gravada para ejercer la actividad de ventas al por menor por la Tesorería Municipal de Panamá En dicho acto se estableció que la misma de acuerdo a la categoría de la actividad desarrollada pagaría un impuesto de B/ 50 00 mensuales y en concepto de impuesto por rótulo pagaría la suma de B/ 30 00 anuales además que el pago de dichos impuestos se haría efectivo a partir del 1 de agosto de 1992 (fs 28 y 31 de los exp Adm y principal respectivamente)

y el hecho también de que la segunda actividad que alega el fisco como no declarada y por la cual se le catalogó como defraudador fiscal también guarda relación con materiales y equipos vinculados con la industria de la construcción Esta situación es la que a nuestro parecer pudo dar lugar a que la empresa no comunicara el ejercicio de dicha actividad a la Tesorería Municipal de Panamá que si bien puede considerarse como una omisión por parte del contribuyente a las disposiciones en materia impositiva municipal no puede ser tipificada como defraudación fiscal y por ende no puede enmarcarse dentro del precepto legal contemplado en los citados artículos 84 y 85 de la Ley 106 de 1973 No se trata de una empresa como hemos visto que nunca había sido calificada e inscrita en el Registro de Contribuyente respectivo

Esta sala interpreta el artículo 85 de la Ley 106 de 1973 (ya transcrito en esta Sentencia) en el sentido de que el mismo al referirse a la omisión en cumplir con lo dispuesto en el artículo 84 deberá entenderse como una omisión cuyo carácter doloso malicioso e intencional deberá necesariamente surgir de la ponderación de las circunstancias y constancias propias del caso en particular de que se trate

El cargo de defraudación fiscal tiene consecuencias tan graves para el libre ejercicio de la vida común y del comercio que el acusado de tal infracción deberá gozar de la garantía de ser condenado sólo en presencia de evidencias categóricas sobre una conducta dolosa o maliciosa

evidencias de que carece la actuación fiscal que la Sala examina en este caso

En consecuencia la resolución demandada se declaró ilegal en algunos puntos y se modificó para reducir la suma pagar a un total de B/ 11 331 99 desglosado en B/ 8 300 00 por impuesto y B/ 3 032 00 en concepto de recargo por morosidad

Este fallo nos demuestra que las defraudaciones tributarias en la esfera municipal sí pueden alcanzar la suma de B/ 10 000 00 que establece el tipo penal del Anteproyecto de Código Penal de 1998 y que además cualquiera sea la situación para acreditar ese delito debe contarse con elementos probatorios que demuestren la voluntad del actor de incurrir en tal conducta y evadir los impuestos debido por ley

Fallo de 22 de junio de 1998

En virtud del proceso que culminó con el fallo que a continuación citamos la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre una demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción presentada en contra de una resolución del Administrador Provincial de Ingresos de Panamá mediante la cual pretendía obtener información de una entidad bancaria sobre ciertos clientes fundamentado en su poder de investigación

La Sala de lo Contencioso Administrativo resolvió lo siguiente

Observa este Tribunal que en el negocio que nos ocupa el punto medular consiste en determinar la imposibilidad o no de la Administración Regional de Ingresos Provincia de Panamá de solicitar a la entidad bancaria suministre información o datos concernientes a cuentas depósitos o créditos de sus clientes

Es menester recordar que desde el año 1927 en que se adoptó en Panamá la ley de Sociedades Anónimas la política de nuestro país ha estado orientada a la promulgación de leyes de confidencialidad que constituyen sin duda un incentivo financiero y de inversión especialmente en el ámbito bancario pero la misma debe armonizarse con la represión de los delitos y la necesidad de recuperar fondos del Estado

En este punto es conveniente señalar que la decisión en principio tomada por el Administrador Regional del Ingreso en requerir al BANCO EXTERIOR S A de cierta información relacionada con cuentas bancarias de Topaz Internacional S A y Omayra García de Berbey está fundamentada como bien lo dijo el Procurador de la Administración (ver foja 79) en el artículo 20 del Decreto N°109 de 7 de mayo de 1970 el cual es del tenor siguiente

Artículo 20 La Dirección General de Ingresos está autorizada a recabar de las entidades públicas privadas y terceros en general toda clase de información vinculada con las actividades de los responsables cuya fiscalización está a su cargo Esta información reviste carácter confidencial y secreto y en ningún caso la Dirección General de Ingresos podrá hacerlas trascender'

Y es que a pesar de que la norma habla de Director General de Ingresos y no de Administrador Regional de Ingresos esta última posición laboral

administrativa corresponde a una Dependencia Operativa de la Dirección General de Ingresos (ver artículo 15 del Decreto de Gabinete N°109) Además cabe destacar que el propio Decreto de Gabinete mencionado en el artículo 16 le otorga facultades jurisdiccionales y fiscalizadoras tanto al Director General de Ingresos como a los Administradores Regionales Seguido el artículo 17 prevé que el personal de la Dirección General de Ingresos en ejercicio de las funciones fiscalizadoras tendrán facultades y poderes que aseguren la real y verdadera tributación de los contribuyentes Esto aclara la posición del Administrador Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá en relación a sus facultades jurisdiccionales y la competencia que la misma confiere

De acuerdo a lo manifestado por el Administrador Regional de Ingresos para oponerse a lo planteado por el BANCO EXTERIOR S A y respaldar su actuación manifestó que se trata de un proceso Penal Fiscal y en virtud de ello este Tribunal mediante Auto de 29 de mayo de 1998 le solicitó al Funcionario mencionado hiciera llegar a esta Superioridad la documentación referente al aludido proceso y/o de las investigaciones en relación al pago o no del Impuesto sobre la Renta llevados a cabo contra Topaz Internacional S A y Omayra García de Barbey Al contestar dicho requerimiento la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro señaló que por medio de la Nota N°213-1085 de 15 de abril de 1998 habían remitido dicho expediente

Efectivamente dicho cuadernillo sí reposa en este Tribunal Colegiado pero precisamente porque el mismo no contenía ningún proceso Penal Fiscal ni investigación alguna referente a Topaz Internacional S A y Omayra García de Barbey sino solamente el Proveído que requería al Banco Exterior información sobre detalle de depósitos o notas de crédito registradas o acreditadas mensualmente a sus cuentas nos vimos compelido a procurar que se complementaran las pruebas existentes para resolver esta demanda

De acuerdo a lo anterior esta Sala no ve con buenos ojos la actuación llevada a cabo por el Administrador Regional de Ingresos al dictar el Proveído de 12 de noviembre de 1996 pues no consta en este proceso nada que aluda a que esa entidad gubernamental haya iniciado el procedimiento Penal Fiscal estatuido en los artículos 1311 y siguientes del Código Fiscal. Esto nos conduce a afirmar que la Administración Regional de Ingresos en ningún momento podía solicitar información confidencial al BANCO EXTERIOR S A a pesar que tiene facultades para ello sin la existencia del proceso Penal Fiscal al que hizo mención en su informe de conducta.

Por las anteriores consideraciones los Magistrados que integran la Sala Tercera de la Corte Suprema administrando justicia en nombre de la Republica y por autoridad de la ley DECLARAN QUE ES ILEGAL la Resolución de 12 de noviembre de 1996 (PROVEÍDO) dictado por el Administrador Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá.

La Sala de lo Contencioso Administrativo en este caso declaró ilegal la resolución emitida por el Administrador Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá destacando la facultad legal que tienen tanto la Dirección General de Ingresos como los Administradores Regionales de Ingresos de requerir incluso a entidades bancarias información sobre las transacciones de sus clientes pero con la salvedad de que solo pueden hacerlo en el marco de un proceso penal fiscal en curso no así para despejar meras sospechas que no han motivado el inicio de la acción penal administrativa en esa esfera producto de una presunta defraudación fiscal.

Fallo de 31 de julio de 1998

En este caso la demanda fue presentada contra una resolución expedida por la Administración Regional de Ingresos de la provincia de Colón que condenaba a una empresa de Zona Libre de Colón por defraudación fiscal

Se argumentó como defensa que la empresa solo actuó como agente de otra que tenía su centro de operaciones en Hong Kong y por un mero error esa empresa al presentar su declaración de renta del año 1993 declaró que no tuvo operaciones pues consideró que las ventas efectuadas correspondían a la empresa principal que representaba

Al respecto la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia expresó lo siguiente

Segun el artículo 1 del Código Civil la ignorancia de la ley no sirve de excusa y la declaración de renta de la empresa CHADIA INTERNACIONAL S A del período fiscal 1993 reportada sin operaciones no se ajusta a la realidad del movimiento comercial de esta empresa durante ese año hecho que constituye a juicio de la Sala una simulación El artículo 752 párrafo primero se refiere a la simulación de un acto jurídico o a la simulación de pérdidas por lo que la conjunción disyuntiva o admite ambas situaciones En nuestro caso no nos referimos a la simulación de pérdidas sino que el acto jurídico simulado lo constituye la declaración jurada de rentas de la sociedad demandante para el período fiscal 1993

A criterio de esta Superioridad constituye una simulación el hecho que CHADIA INTERNACIONAL S A no registrara en su declaración jurada de rentas el movimiento comercial de compras y ventas y el pago de comisiones por la casa matriz SONEX TRADERS LTD que aunque fueron hechas en su condición de agente y filial de esa empresa estaba obligada por ley a llevar los registros de contabilidad

tal como lo exige el artículo 702 literal b) del Código Fiscal y a presentar declaración de estas operaciones comerciales aunque fueran operaciones exteriores conforme al artículo 701 literal d) de la excerta legal enunciada

Estas normas distinguen dos clases de operaciones que realizan las personas naturales o jurídicas que tengan establecidas o que establezcan en el futuro negocios en la Zona Libre de Colón o en cualquier otra Zona Libre. Estas son las operaciones interiores y las operaciones exteriores de las empresas de las Zonas Libres. Esta distinción es de suma importancia para determinar la obligación tributaria de la sociedad CHADIA INTERNACIONAL S A como empresa que realizó operaciones en la Zona Libre de Colón toda vez que el impuesto a pagar es diferente en cada una de estas operaciones.

Contrario a lo afirmado por el recurrente las disposiciones transcritas disponen que tanto las operaciones interiores como las exteriores causan impuesto y deben ser declaradas por las empresas que operan dentro de la Zona Libre de Colón por tanto yerra el actor al afirmar que las operaciones exteriores no tienen que pagar impuesto sobre la renta.

El contribuyente considera que el artículo 762 del Código Fiscal se ha violado por indebida aplicación porque al no existir la obligación de pagar tributo alguno por la ausencia de ganancias de la sociedad CHADIA INTERNACIONAL S A durante el período fiscal 1993 no se le puede acusar de defraudadora del Tesoro Nacional.

Conforme lo hemos expresado en líneas anteriores sí consta en autos la conducta defraudadora de CHADIA INTERNACIONAL S A toda vez que recibió ganancia de sus operaciones del año fiscal 1993 razón por la cual le es aplicable esta disposición y la misma no se ha violado.

Este fallo denota que las investigaciones a nivel penal administrativo deben ser exhaustivas para llegar a la verdad material y en este caso lo lograron pues se llegó a descubrir a una empresa que había omitido declarar sus operaciones lo que derivó en grave perjuicio económico para el fisco nacional al no percibir los ingresos por las operaciones realizadas desde la Zona Libre de Colón

Fallo de 28 de junio de 2001

En este caso se demandó ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia la ilegalidad de aquellas resoluciones mediante las cuales el Administrador Regional de Ingresos de la provincia de Colón formuló cargos y condenó por defraudación fiscal respectivamente a una empresa que operaba en la Zona Libre de Colón que declaró sin operaciones el período fiscal de 1994 cuando presuntamente sí las tuvo por haber realizado exportaciones los años 1994 y 1995 sin haber pagado impuesto sobre la renta en concepto de adelanto y por deficiencias encontradas en la declaración de renta de 1995 La multa impuesta fue de B/ 644 320 00

Al respecto el Tribunal de lo contencioso administrativo luego de un análisis del caso decidió

Hay que destacar que en el informe pericial rendido por los peritos designados por la parte actora se afirma que del examen de los libros y registros contables y documentos se pudo determinar que FASHION CONSULT INTERNATIONAL S A no se dedica a la compra y venta de mercancía sino solamente al manejo de carga y consolidación razón

por la que percibe una comisión hecho que según aprecia la Sala de otro modo corrobora la perito designada por la Procuraduría de la Administración cuando en su informe manifiesta que en la verificación selectiva efectuada a las operaciones que realiza FASHION CONSULT INTERNACIONAL S A se comprobó que el valor de entrada y salida del mismo lo que evidencia como bien señala la parte actora que las operaciones no muestran ganancia. Lo anterior a criterio de la Sala denota que en efecto FASHION CONSULT INTERNACIONAL S A documenta sus operaciones de acuerdo a los usos y costumbres establecidos en la zona Libre de Colón por los agentes de movimiento de mercancía.

Así las cosas la Sala se percata que en el proceso definitivamente se acredita documentación suficiente que evidencia que las violaciones alegadas basadas en lo medular a establecer es decir cuando inició FASHION CONSULT INTERNACIONAL S A sus operaciones y la actividad a la que se dedica para los efectos de la obligación impositiva definitivamente se configuran. Las resoluciones impugnadas violan el artículo 701 del Código Fiscal pues se demuestra que para el año 1994 FASHION CONSULT INTERNACIONAL S A prestó su clave a la sociedad denominada SHAJAR S A operación por la cual no recibió ingreso alguno inició operaciones en 1995 pero solo se dedicó a la actividad de mero agente de movimiento de mercancía y no celebró como alega la Administración contratos de compraventa con los vendedores de la mercancía. De ello se deriva entonces que de conformidad a la norma no le es aplicable la tabla del adelanto al impuesto sobre la renta a FASHION CONSULT INTERNACIONAL S A pues no realiza las operaciones exteriores objeto de este gravamen tampoco se aprecian deficiencias fiscales en los gastos declarados para el periodo fiscal de 1995. A criterio de la Sala también se configura la violación que se alega a los numerales 1 y 2 del artículo 752 del Código Fiscal ya que FASHION CONSULT INTERNACIONAL S A demostró que no simuló acto jurídico alguno ni efectuó deducciones falsas en las declaraciones.

fiscales que entrañen dolo o intención de defraudar al fisco

Contrario al fallo anterior no ser exhaustivos en la investigación puede llevar al agente instructor a ponderar de forma inadecuada las pruebas recabadas si se pierde la objetividad lo que no debe ocurrir en ninguna instancia

Fallo de 25 de enero de 2006

El demandante atacó una resolución dictada por la Administradora Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá mediante la cual se expidió una liquidación adicional a su cargo por deficiencia en sus declaraciones de impuesto sobre la renta de 1996 y 1997 pues por dos años consecutivos dedujo la suma de B/ 85 000 00 como incentivo a la actividad de reforestación en concepto de adquisición de acciones de dos empresas que realmente no calificaban como empresas de reforestación por no estar inscritas en el Registro Forestal

Al realizar el análisis del caso la Corte estimó

La Sala observa que el alcance adicional efectuado por la Resolución N°213-170 de 10 de febrero de 1999 no hace alusión a que las deducciones de renta efectuadas para los años 1996 y 1997 por parte del inversionista forestal indirecto MAXIMO PINZON CARRIZO dejaron de cumplir con los tres requisitos legales contenidos en el artículo 5 de la Ley 24 que son los únicos válidamente exigibles luego de la declaratoria de inconstitucionalidad de 16 de mayo de 2000 por tanto no existe fundamento para exigir el pago del impuesto sobre la renta al recurrente para los años 1996 y 1997

Lo que sí pudo establecerse en este proceso mediante las experticias aducidas como pruebas es el incumplimiento de las obligaciones que le impone el reglamento al inversionista directo ya que a la fecha en que se realizó la compra de las acciones sociedades REFORESTADORA TONOSI y REFORESTADORA PANAMA por el señor MAXIMINO PINZON CARRIZO las sociedades emisoras no se encontraban inscritas en el Registro Forestal de la ANAM por tanto se le traslada la carga del pago del tributo de conformidad a lo antes anotado

Por todo lo antes anotado y dado que el cálculo del impuesto fue consignado sobre la adquisición de acciones emitidas por inversiones forestales tal como se acreditó en autos la Sala concluye que la actuación de la Administración riñe con lo previsto en los párrafos primero y último del artículo 5 de la Ley 24 de 1992 el primer párrafo porque contempla como gastos deducibles para los efectos del Impuesto sobre la Renta el cien por ciento (100%) de las inversiones indirectas efectuadas por personas naturales o jurídicas en cuanto las sumas invertidas provengan de una fuente distinta a la actividad de reforestación y el último párrafo de la disposición en referencia porque traslada la carga del pago del tributo al inversor directo por las sumas que se deduzcan producto de la venta fraudulenta de valores bonos y acciones y ello se acredita en este proceso

Como consecuencia de lo anterior la Sala Tercera declaró nula por ilegal la resolución demandada

Los fallos seleccionados son los únicos que se han dictado durante los últimos 15 años por la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia en los que se entra al fondo de asuntos que atañen a la defraudación fiscal nacional o municipal

De otro lado llama la atención la cantidad de fallos existentes en la base de datos de la Corte Suprema de Justicia en donde se observan más de 60 decisiones judiciales que han sido motivadas por la presentación de demandas de plena jurisdicción contra las resoluciones de las Administraciones Regionales de Ingresos que ordenan liquidación adicional de tributos

Esto constituye prueba de que la Dirección General de Ingresos se ha concentrado o enfocado a través del tiempo en el cobro efectivo del tributo debido más que en investigar y sancionar a los defraudadores del Fisco

2 2 6 4 Implicaciones internacionales de la tipificación de la defraudación fiscal como delito

Luego de revisar el aspecto nacional en cuanto a los procesos seguidos por defraudación fiscal interesa analizar las implicaciones internacionales que pudiera tener la tipificación de la defraudación fiscal como un delito y no como falta administrativa

2 2 6 4 1 Asistencia legal internacional

2 2 6 4 1 1 Concepto

Uno de los aspectos centrales de esta problemática lo constituye la asistencia legal internacional también conocida como ayuda mutua internacional que en materia penal consiste en la colaboración que brinda un Estado a otro ya sean contratantes o no de un tratado de asistencia mutua con

el propósito de practicar diligencias judiciales tendientes a adelantar la investigación o lograr el enjuiciamiento efectivo de los autores de un ilícito

2 2 6 4 1 2 Mecanismos

Para proceder a requerir esa asistencia judicial internacional existen dos mecanismos principales uno es la suscripción de tratados de asistencia legal en asuntos penales y otro en base al principio de reciprocidad internacional que no es más que una norma de convivencia entre los Estados basada en el mutuo reconocimiento de facultades en la misma medida que las acepte otra nación y por extensión igualdad de trato de extranjeros y nacionales siempre que se mantenga el régimen trocada la situación con respecto a los nacionales o subditos allende las fronteras Cabaneillas (1994 415)

Definitivamente que constituye una posibilidad que el resto de los miembros de la comunidad internacional requieran a Panamá asistencia judicial internacional en materia fiscal sobre todo atendiendo a la gran cantidad de transacciones comerciales que se efectúan en nuestro país y la multiplicidad de ciudadanos extranjeros que pueden verse involucrados en cada una de ellas

Pero Panamá por ser un país que tiene un sistema tributario territorial muy probablemente no va a necesitar tan vehementemente la ayuda internacional de otro país para el cobro de sus impuestos ya que solo gravamos en principio los ingresos que se perciben en el espacio territorial panameño En cambio otros países como España y Estados Unidos de América que tienen un sistema tributario personal exigen que todos sus

nacionales tributen en suelo patrio no importa donde hayan percibido la renta. Claro está que también para evitar la doble imposición internacional han suscrito acuerdos en la materia que les permiten cobrar una sola vez el tributo dependiendo de ciertas reglas (Ver anexo 2 Convenio Hispano – Estadounidense para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal)

2.2.6.4.1.3 Antecedentes

Un antecedente de la ayuda mutua a nivel internacional lo constituye el Código de Bustamante del cual son signatarios diversos países de Latinoamérica y que en su artículo 388 contempla la posibilidad que un Estado contratante que requiera practicar una diligencia judicial en otro lo pueda solicitar mediante exhorto o comisión rogatoria cursada por vía diplomática.

Este código que data de 1928 no impide que se pacten tratados en materia criminal cuyo propósito sea facilitar la ayuda mutua entre países.

Bajo este prisma a partir del año 1990 Panamá con el propósito de agilizar las causas que requieren la práctica de pruebas en el extranjero y viabilizar aquellas diligencias que se soliciten del exterior ha sido signataria de una multiplicidad de tratados sobre Asistencia Legal Mutua en asuntos penales con diversos países a saber Estados Unidos de América, Reino Unido de Gran Bretaña, Irlanda del Norte, República de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Estados Unidos Mexicanos, Reino de España, Ucrania y Perú. Además firmó la Convención Interamericana sobre asistencia mutua en

materna penal adoptada en Nassau Bahamas el 23 de mayo de 1992 de la cual además de algunos de los países ya mencionados son signatarios Canadá Chile Ecuador Paraguay entre otros

También suscribió el Convenio sobre Asistencia Legal Mutua con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte el cual sólo puede ser invocado para solicitudes de asistencia legal mutua que tengan por finalidad la investigación de delitos relacionados al tráfico de drogas

2 2 6 4 1 4 Tipos de tratados de asistencia legal mutua

Para requerir asistencia legal mutua entre países pueden suscribirse tanto tratados genéricos como específicos

Los Tratados genéricos son aquellos que pueden invocarse para requerir asistencia internacional en materia penal por cualquier delito que se encuentre tipificado como tal dentro de la legislación penal de los países signatarios En tanto que los específicos son suscritos con el propósito de combatir un tipo de delito que afecta de manera especial a los países que los suscriben como ocurre con los delitos relacionados con droga

2 2 6 4 1 5 Vigencia del principio de estricta legalidad en materia internacional y la doble punibilidad

La autonomía de que goza todo país le permite tipificar como delitos aquellos comportamientos que afecten su organización y patrimonio perjudiquen

los derechos de sus nacionales y de los extranjeros que en él residan o transiten o los que atenten contra la sociedad en general

No obstante en materia de asistencia judicial internacional uno de los principios más importantes del que surge la posibilidad que se puedan celebrar ese tipo de tratados es el de doble punibilidad que implica que aquel proceso dentro del cual se solicita la asistencia internacional debe haber sido iniciado por un delito que esté tipificado como tal en el país requiendo

En Panamá el principio de estricta legalidad en materia penal tiene su manifestación más general en el artículo 31 de la Constitución Política en el que se establece que sólo serán penados los hechos declarados punibles por Ley anterior a su perpetración y exactamente aplicable al acto imputado

De lo anterior deriva que el artículo 1 del nuevo Código Penal contenga la siguiente manifestación

Artículo 9 Nadie podrá ser procesado ni penado por un hecho no descrito expresamente como delito por la ley al tiempo de su comisión ni sometido a medidas de seguridad que la ley no prevea

El respeto a este principio imposibilita que Panamá se obligue a brindar asistencia judicial internacional para casos que no constituyan delito en nuestro medio

De hecho hay tratados que excluyen expresamente la posibilidad de prestar asistencia judicial internacional en materia de naturaleza fiscal y otros no lo hacen pero necesariamente hay que atender entonces el principio de doble incriminación o punibilidad porque si bien en otros países la defraudación fiscal

es delito propio de la esfera penal comun en Panamá no es más que un ilícito sancionado en la esfera administrativa

En la práctica esto no ha impedido que otros Estados presenten a Panamá solicitudes de asistencia en materia penal por hechos relacionados con defraudación fiscal y que nuestro país dependiendo del tipo de información que se solicite haya accedido o no a prestar la colaboración pero lo importante es que no está obligado a hacerlo

Tratados como el de asistencia legal mutua en asuntos penales entre las Republicas de Costa Rica El Salvador Guatemala Honduras Nicaragua y Panamá adoptado mediante Ley No 39 de 13 de julio de 1995 publicado en la Gaceta Oficial No 22 827 de 17 de julio de 1995 prohíben expresamente prestar colaboración en materia fiscal tal cual se desprende de su articulo 2 que establece que

Artículo 2 Ámbito de Aplicación

1 Los Estados Contratantes de conformidad con lo que establece el presente Tratado deberán procurarse asistencia en asuntos penales relacionados con cualquier hecho punible tipificado como tal tanto en el Estado Requirente como en el Estado Requendo

2

3 El presente Tratado no se aplica a

a) Todo asunto relacionado directa o indirectamente con impuestos o asuntos fiscales (Lo resaltado es nuestro)

Por otro lado existen Tratados que contienen una excepción y permiten tramitar la solicitud si dicho delito es consecuencia de otro que sí está tipificado como tal para ambos países

Así las cosas el Tratado sobre Asistencia Mutua en Asuntos Penales suscrito entre los gobiernos de la Republica de Panamá y Estados Unidos de América aprobado mediante Ley No 20 de 22 de junio de 1991 en su artículo 2 dispone negar la asistencia judicial cuando se trate de defraudación fiscal directa o indirectamente pero en su anexo se estableció que cuando los dineros envueltos en el asunto fiscal fueren derivados de cualquier actividad comprendida en los artículos 2 (1) (a) por ejemplo un enjuiciamiento fiscal de carácter penal en los Estados Unidos que se refiera a dinero no declarado que hubiese sido adquirido a través del tráfico ilegal de drogas podría considerarse como un delito para el cual se pudiera proveer asistencia al tenor de lo dispuesto por ese Tratado

Otros acuerdos que hemos suscrito permitían en principio el diligenciamiento de asistencias relacionadas con defraudación fiscal tal es el caso de la Convención Interamericana sobre Asistencia Mutua en materia penal adoptada mediante Ley No 52 de 17 de octubre de 2001 que en su artículo 5 indica que

Artículo 5
DOBLE INCRIMINACION

La asistencia se prestará aunque el hecho que la origine no sea punible segun la legislación del Estado requerido

Cuando la solicitud de asistencia se refiera a las siguientes medidas a) embargo y secuestro de bienes y b) inspecciones e incautaciones incluidos registros domiciliarios y allanamientos el Estado requerido podrá no prestar la asistencia si el hecho que origina la solicitud no fuera punible conforme a su ley (Lo resaltado es nuestro)

Sin embargo en este tema Panamá presentó reserva por lo que se mantiene la necesidad de doble punibilidad

Como corolario de lo anterior Panamá está vedada de prestar asistencia judicial internacional relacionada con delitos de defraudación fiscal en virtud de la vigencia y aplicación de los principios de estricta legalidad y doble incriminación pero puede otorgarla cuando la fuente de los ingresos tributarios sean de carácter ilícito (como es el caso pactado con Estados Unidos de América) o cuando el tratado suscrito no lo haya prohibido expresamente y la información no sea de tal relevancia que afecte nuestra autodeterminación y la confidencialidad del sistema tributario nacional

2 2 6 4 1 6 Otras consideraciones político criminales sobre la regulación de la defraudación fiscal como delito en Panamá

Como hemos visto el delito de defraudación fiscal resulta complejo dado que implica tener presente no sólo las normas que sobre la materia pudiera contener el Código Penal sino todas aquellas regulaciones administrativas que sirvan para complementar el tipo delictivo

Este es un primer elemento que complica su estudio y análisis porque las normas fiscales cambian constantemente en aspecto sustantivo y de procedimiento administrativo precisamente para tratar de ajustarlas a los propósitos de optimizar la recaudación de ingresos por parte del Estado

Partiendo de este punto luego es preciso atender los aspectos sustanciales del delito entre estos que de ser regulado penalmente no sería un precepto susceptible de ser aplicado a todo sujeto imputable que genere ganancias sino sólo a aquellos que la ley tributaria establezca dado que no todos los asalarados tienen que pagar impuestos no todos los inmuebles están sujetos a tributación y no todas las donaciones están exentas de impuesto por mencionar algunos ejemplos

Estrictamente relacionado con lo anterior tenemos que gran parte de los contribuyentes que están sujetos al régimen impositivo panameño son personas jurídicas que como hemos visto pueden ser sancionadas pero siempre van a tener detrás a una persona natural que las dirigió

Por otro lado el momento de consumación del ilícito también resulta de relevancia y sobre ello no es pasiva la doctrina que ha entendido que se puede consumir al momento de presentar una autoliquidación cuando la administración tributaria liquida el tributo cuando se comunica a la autoridad competente el ejercicio de una actividad gravable distinta a la que se realiza o cuando se reclaman o se cobran beneficios tributarios indebidos

De igual manera está el debate que hoy día se libra en otros países en el sentido de si es necesario que la Administración tributaria establezca primero el monto de la cuantía defraudada o es una tarea que corresponde al Fiscal o al Juez de la causa penal

Esto es solo un vistazo de la problemática que podría crear la regulación de la defraudación fiscal como delito en Panamá

No obstante lo anterior de por sí no constituye un aspecto que pueda conducir a no regular la defraudación fiscal como delito propio de la esfera penal porque algunos de esos problemas igual se presentan en la esfera administrativa pero esto nos permite señalar que es un tema para el que Panamá aun no está listo y menos ante el inminente cambio de sistema de procedimiento al acusatorio que requiere mayor inmediatez

Esto lo decimos por un lado porque por la especialidad de la materia de que se trata debería conllevar la creación nuevas Fiscalías y Juzgados especializados para lo que probablemente no exista el presupuesto necesario Por otro lado debería implicar que esos Fiscales y Jueces sean debidamente capacitados se dediquen de forma exclusiva a esas causas especiales para no

entorpecer su labor y sean dotados de un equipo técnico contable jurídico y tributario que les colabore en las tareas de investigación que cada caso conlleva. Todo esto envuelve una inversión económica enorme.

También para esos efectos hay que tomar en consideración qué ocurriría con nuestro centro financiero internacional que en esos momentos resulta tan atractivo para la inversión mundial. Por ejemplo, en lo que al mercado de valores se refiere, durante los años 2005 y 2006 se registraron transacciones en valores que superan los trece mil millones de dólares.²² En tanto que en el sistema bancario los activos superaron los cuarenta y siete mil millones de dólares.²³ Todo esto redundaría en beneficio de nuestra economía porque esas transacciones generan impuestos para el Estado y sin el sistema tributario que mantenemos en la actualidad muy probablemente eso no sería posible.

El tema de si Panamá debería prestar o no esa colaboración a nivel internacional tiene mucho que ver con el aspecto económico porque el interés nacional se aleja de dar cabida a otros países para que cobren impuestos en Panamá cuando nuestro país no podrá ni requerir hacer lo mismo debido a que su sistema tributario es eminentemente territorial.

En este sentido se pronunció José Raúl Mulino al abordar el tema de los Tratados de Asistencia Legal Mutua y las reformas fiscales haciendo una breve referencia a la primera negociación que sobre un tratado respecto a esa materia firmó Panamá precisamente con los Estados Unidos de América. Veamos

²² Presentación Conductas delictivas en el Mercado de Valores Jorge Alexander Olivardía Comisión Nacional de Valores 22 de agosto de 2006

²³ Presentación Los Mercados Financieros El negocio de banca Olegario Barrelier Superintendencia de Bancos 22 de agosto de 2006

Era el primer intento de entrar a negociar algo que antes era considerado un tabu para los panameños. Por ello el alto grado de desconfianza que existía de parte de todos los sectores organizados relacionados con el sector de servicios internacionales. Se temía que se permitiera la apertura del tradicional sistema fiscal de la Republica basado en el principio de la territorialidad y que se permitiera compartir información respecto de investigaciones fiscales que llevaran adelante las autoridades norteamericanas respecto de nacionales de su país o personas vinculadas con investigaciones en esa jurisdicción. Como era de esperarse la negociación fue muy dura. Acabábamos de salir de la invasión y sus secuelas por lo que la dermis nacional estaba muy sensitiva. Los Estados Unidos condicionaron ayuda económica vital para el proceso de reconstrucción de la economía a la firma de ese tratado entre otros. La primera propuesta incluía el intercambio de información sobre todos los aspectos fueran o no delito en Panamá. Se rechazó con grandes argumentos. El principal que la doble criminalidad era irrenunciable es decir los delitos sujetos a intercambio tenían que ser delito en ambas jurisdicciones. Los temas fiscales eran fuertemente solicitados. No se accedió a ellos bajo ningún propósito. Acceder a esta pretensión hubiera acabado el sistema fiscal panameño y disminuido la ventaja comparativa de Panamá frente a otras jurisdicciones que a la sazón ya competían agresivamente con Panamá. Se iniciaba la apertura del mundo y la globalización avanzaba a pasos firmes por lo que era una locura quitarle o restarle competitividad a Panamá en aquellos temas en donde teníamos fortalezas.²⁴

La posibilidad de regular la defraudación fiscal como delito propio de la esfera penal luego entonces debería ir de la mano del cambio de sistema

²⁴ MULINO José Raul Talm y reformas Diano El Panamá América Sección Opinión Edición de 27 de enero de 2005

tributario panameño ya sea de territorial a personal o a mixto de modo tal que ante las asistencias judiciales que se presenten no quedemos en desventaja sin poder requerir igual ayuda porque no necesitamos investigar más allá de nuestras fronteras. Pero ese no resulta un cambio sencillo pues requiere dotar también a la Administración tributaria de toda una infraestructura y personal que pueda gestionar adecuadamente la recaudación de tributos incluso a aquellos panameños que residen fuera del país y de campañas de concienciación respecto al deber tributario. Esto además vendría acompañado de la exigencia extranjera para que gestionemos la celebración de tratados de cooperación tributaria y/o de intercambio de información que no harán más que contribuir a desmejorar nuestra posición competitiva como centro financiero internacional.

No hay que dejar de lado que la posición que ha mantenido Panamá a través de la historia respecto a este tema ha valido para que hayamos sido incorporados en varias listas negras internacionales y se nos haya catalogado como paraíso fiscal. Pero cuando tomamos el tiempo de estudiar las características de los llamados tax haven o refugios fiscales entre estas que tienen baja o nula fiscalidad directa, legislación mercantil y financiera flexible, amplia protección del secreto bancario, ausencia de controles de cambio, se utiliza un control de cambio para residentes y otro para no residentes, escasa o nula red de convenios internacionales en materia fiscal²⁵ vemos que Panamá no encaja en esa clasificación debido a que entre otras cosas la carga

²⁵ Cfr. SALTO VAN DER LAAT, Diego. Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española. Crónica Tributaria No. 93 Año 2000. Pág. 49-88.

tributaria ha venido aumentando a través de las últimas reformas fiscales y de seguridad social que ha conllevado también el incremento en los costos y trámites de sociedades y fundaciones de interés privado se ha regulado la operación de las casas de empeño de las entidades financieras de las cooperativas de las aseguradoras las entidades bancarias y de valores que contienen parámetros estrictos de control y cumplimiento para la protección del público ahorrista e inversionista e inversionista a la vez la regulación respecto al tema de prevención del blanqueo de capitales ha sido copiosa al punto que está reconocida por el Grupo de Acción Financiera Internacional y hemos cumplido satisfactoriamente con las evaluaciones según el Decreto Ley 9 de 1998 no existe secreto bancario (aunque de este se habla en otras leyes como las que regulan las cuentas cifradas) sino una reserva limitada dado que cuando se trata de investigaciones de carácter penal hay posibilidad de averiguar todo lo que sea necesario para esos fines Es más en por lo menos diez ocasiones en los últimos años la Corte Suprema de Justicia ha accedido a la solicitud de asistencias judiciales internacionales formalizadas por otros países que han requerido verificar información financiera de personas naturales o jurídicas que constan en entidades bancarias panameñas²⁶ De igual manera la defraudación fiscal si bien no está regulada en la esfera penal sí lo está en la vía administrativa y tenemos la posibilidad de proporcionar información sobre materia fiscal en base a tratados que así lo permiten

²⁶ CORNEJO BATISTA Maribel El Secreto Bancario y los Delitos de Corrupción En Centro Financiero Órgano Informativo de la Asociación Bancaria de Panamá Mayo/junio 2005 Año 23 No 129 Págs 25 – 26

Se deriva entonces que no se trata de ser refugio de delincuentes sino de proteger los intereses nacionales a los que una apertura tributaria no le haría bien por el momento

Y es que la apertura de nuestro sistema tributario al ámbito extraterritorial para permitir que otros países cobren sus impuestos en el nuestro y puedan acceder a información tributaria confidencial afectaría nuestras recaudaciones y por ende nuestra economía ya que el fuerte de Panamá es ser centro de comercio de inversiones de servicios y esas actividades se han venido desarrollando de forma satisfactoria

Al respecto señaló el Licenciado Carlos Cordero abogado y ex Canciller de Panamá que si Panamá desea preservar su competitividad frente a los demás centros de servicios internacionales no puede cambiar sus sistema territorial tributario ni ceder ante las presiones y amenazas de la OCDE y de los países que nos han incluido en listas negras para imponernos convenios de intercambio de información fiscal hasta tanto se acuerden las reglas y mecanismos que aseguren un tratamiento igualitario y no discriminatorio entre los centros financieros internacionales ²⁷

Por lo tanto no resulta viable regular la defraudación fiscal como delito de conocimiento de la esfera penal medida que no debe ser vista como una vía de escape o de falta de colaboración internacional sino como una forma más de proteger las finanzas nacionales lo que constituye un interés superior

²⁷ CORDERO G Carlos G Panamá y los convenios de intercambio de información Diario el Panamá América Sección Opinión Edición del 16 de agosto de 2004

CAPÍTULO 3

MARCO METODOLÓGICO

3.1 Tipo de investigación

Nuestro propósito en este capítulo es dar a conocer el marco metodológico utilizado en esta investigación que tiene varias aristas por la complejidad del tema tratado

Para ello debemos señalar que se trata de una investigación descriptiva en la que inicialmente nos hemos servido de normas críticas del tipo de investigación histórica que valieron para conocer tanto la evolución del derecho penal económico del cual forma parte la defraudación fiscal como delito económico así como los antecedentes de esta conducta contraria a los intereses económicos del Estado

La historia nos ha ilustrado cómo surgieron los tributos y como consecuencia la evasión tributaria cuya regulación contenido y sanciones ha venido moldeándose con el pasar del tiempo hasta existir en el presente una disposición legal en el Código Fiscal que de manera general sanciona un aproximado de diez conductas distintas como defraudación fiscal del impuesto sobre la renta y otros tantos preceptos legislativos que consagran como ilícito tributario la defraudación de otros impuestos derechos y tasas

Al entrar en materia propiamente descriptiva nos ocupamos de desarrollar todos los aspectos relacionados con la defraudación tributaria o fiscal desde el punto de vista de su posible regulación penal en Panamá como

delito. Esto nos obligó a abordar el bien jurídico tutelado, el objeto material y cada uno de sus elementos integradores, es decir, los sujetos intervinientes en el ilícito, las conductas que el tipo penal exige que se realicen y en fin, aquellos problemas jurídico-penales que presenta esa delicada materia.

De igual forma, nos llevó a realizar una comparación de la materia con la de otras legislaciones que la aplican y a conocer la realidad panameña, donde nuestro fenómeno de estudio, es decir, la defraudación fiscal, está tipificada en el ámbito administrativo y por ende, su investigación y sanción corresponde a esas mismas autoridades, quienes se rigen por un procedimiento administrativo que se asiste del procedimiento penal para llenar ciertos vacíos.

Como parte de este enfoque, nos correspondió analizar las estadísticas tributarias de los años 2000 al 2006 para determinar por qué razón, hasta la fecha, Panamá no ha regulado la defraudación fiscal como delito propio de la esfera penal y qué importancia tienen los ingresos tributarios para el sostenimiento del Estado panameño. Esto con miras a tomar una posición respecto a nuestro problema, objetivos generales y específicos planteados.

3.2 Sujetos o fuentes de información

Las fuentes de información fueron tanto primarias como secundarias.

Para el desarrollo del marco teórico, utilizamos las fuentes secundarias que tratan acerca de aspectos generales e históricos de la defraudación fiscal. Para la concreción del trabajo, utilizamos textos jurídicos doctrinales.

jurisprudencia leyes doctrina y derecho comparado También nos servimos de la información que ofrece Internet como instrumento de consulta e investigación

Las fuentes primarias por su parte fueron utiles para la parte práctica del trabajo por cuanto que analizamos estadísticas tributarias provenientes de la Dirección General de Ingresos entregadas por razón de solicitud que hicieramos a esa entidad e información estadística sobre asistencia judicial internacional en materia de defraudación fiscal procedente de la Dirección Nacional para la Implementación del Tratado de Asistencia Legal Mutua del Ministerio de Gobierno y Justicia que nos fue proporcionada por razón de una petición escrita que formulamos a esa dirección Ambos grupos de cifras en conjunto con otros datos nos permitieron establecer en la practica cuál es la opción más viable para Panamá en lo que atañe a la regulación de la defraudación fiscal como delito o falta administrativa

De ayuda fue el análisis de la cantidad de procesos que ha decidido la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia respecto al ilícito de defraudación fiscal y las órdenes de liquidación adicional de impuestos durante los ultimos quince años que nos permitieron conocer cuál ha sido el enfoque de la Administración Tributaria en la materia

3 3 Variables

3 3 1 Definición conceptual

La defraudación fiscal es aquella conducta que implica la elusión o evasión por parte de un contribuyente ya sea persona natural o jurídica del

pago total o parcial de los tributos que la ley le exige aportar al Fisco como representación del poder de imperio del Estado

Entre sus características podemos enunciar que los tributos cuyo pago se exige cumplir deben haber sido establecidos por ley que la persona que realiza la conducta es el contribuyente que el afectado es el Fisco y que los tributos constituyen el objeto sobre el cual recae la acción evasiva o elusiva de responsabilidades correlativas que se le exigen a los ciudadanos que generan ingresos y ganancias en virtud de las actividades económicas o laborales en las que el Estado les permite participar

3 3 2 Definición operacional

El tema central de nuestra investigación es la defraudación fiscal que constituye en nuestro medio una falta administrativa en la que se incurre con frecuencia pero de difícil comprobación fáctica por los elementos económicos jurídicos y logísticos que la rodean

3 3 3 Definición instrumental

Se realizó para los propósitos de la investigación el análisis de datos estadísticos respecto a los impuestos recaudados por el Estado panameño y los gastos del gobierno central durante los años 2000 al 2006 También se analizó la cantidad de denuncias que por presunta defraudación fiscal se presentaron en la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas durante los años 2002 al 2006 que eran los datos disponibles Todo esto con el

propósito de contar con información que nos permitieran confirmar o descartar la hipótesis planteada

Otros elementos estadísticos que nos permitieron coadyuvar con tal finalidad fueron los obtenidos sobre la cantidad de asistencias judiciales internacionales relacionadas con defraudación fiscal que ha recibido Panamá desde el año 2000 hasta mediados del 2007 en correlación con los tratados de cooperación que sobre la materia existen

El análisis cuantitativo de los fallos de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia mediante cifras obtenidas de la página web del Órgano Judicial de la República de Panamá nos permitió conocer qué tanto se ocupa la esfera administrativa de la defraudación fiscal y el volumen de procesos que allí se tramitan sobre este asunto

3.4 Descripción de los instrumentos

Toda vez que se analizaron datos estadísticos consideramos prudente agrupar los datos y expresarlos en tablas que permitan identificar las variaciones existentes en ingresos tributarios gastos denuncias por defraudación fiscal y casos resueltos por la máxima autoridad judicial de nuestro país en el ámbito administrativo

3 5 Tratamiento de la información

Los datos recolectados a través de los instrumentos antes descritos se van a presentar de distintas formas segun la información lo permita como en listados gráficas y tablas

En el caso de las denuncias presentadas por defraudación fiscal se expondrán en tabla y gráficas para hacer más fácil la apreciación visual

Igual ocurrirá con la información sobre asistencias judiciales internacionales en tanto que los fallos de la Corte Suprema de Justicia se presentarán en listado y gráficas con cifras generales

CAPITULO 4

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN

A continuación se analizan los datos e información recopilada con las solicitudes escritas enviadas a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas la Dirección Nacional para Implementación del Tratado de Asistencia Legal Mutua del Ministerio de Gobierno y Justicia y de lo obtenido de la página web del Órgano Judicial de la Republica de Panamá

4 1 Estadísticas tributarias

El breve vistazo que daremos a las estadísticas económicas nacionales 2000 – 2006 nos permitirán constatar la importancia de los ingresos tributarios ya que no existe rubro que genere mayor entrada monetaria al país que ese

4 1 1 Análisis de los ingresos tributarios durante los años 2000 – 2006

Segun las estadísticas de la Dirección de Análisis y Políticas Económicas del Ministerio de Economía y Finanzas los ingresos tributarios de Panamá a partir del siglo XXI no tenían una línea ascendente estable pues en el año 2001 y 2002 fueron inferiores a los del año 2000 y los del 2003 los superaron por poco No fue sino en el año 2004 producto de los resultados de la implementación de la ley de reordenamiento y simplificación del sistema tributario (Ley 61 de 26 de diciembre de 2002) y de la reglamentación del impuesto selectivo al consumo (Decreto Ejecutivo No 19 de 20 de marzo de

2003) que los ingresos tributarios volvieron a incrementarse notoriamente. Esto se refleja en los primeros renglones del siguiente cuadro

| Cuadro III OPERACIONES DEL GOBIERNO CENTRAL²⁸ (en millones de dólares) | | | | | | |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Indicador | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 |
| Ingresos Tributarios | | | | | | |
| Impuesto sobre la renta | 494 | 454 | 452 | 435 | 489 | 584 |
| Otros impuestos directos | 53 | 61 | 56 | 84 | 77 | 88 |
| Impuestos al comercio exterior | 202 | 172 | 184 | 200 | 217 | 241 |
| Impuestos a las transacciones domésticas | 371 | 351 | 359 | 408 | 426 | 429 |
| Total | 1,120 | 1,039 | 1,051 | 1,127 | 1,209 | 1,342 |
| No Tributarios | | | | | | |
| Canal de Panamá | 142 | 133 | 152 | 145 | 183 | 204 |
| Oleoducto | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| Transferencias del sector público | 341 | 252 | 212 | 207 | 198 | 201 |
| Otros | 506 | 606 | 563 | 500 | 434 | 592 |
| Total | 989 | 990 | 926 | 851 | 815 | 996 |
| Ingresos Corrientes | 2,109 | 2,028 | 1,977 | 1,978 | 2,024 | 2,339 |
| Donaciones | 4 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ingresos de capital | 1 | 59 | 90 | 54 | 18 | 7 |
| Ingresos Totales | 2,114 | 2,088 | 2,067 | 2,032 | 2,042 | 2,346 |

En lo que a ingresos tributarios se refiere de un total de mil trescientos setenta y ocho punto siete millones (B/1 378 7) en el 2005 en el 2006 pasó a ser mil seiscientos setenta y dos punto ocho millones (B/ 1 672 8) Aproximadamente 550 millones de balboas más que en el año 2000. Veamos

²⁸ Informe Económico Anual 2005. Ministerio de Economía y Finanzas. Dirección de Análisis y Políticas Económicas. Departamento de Información Económicas y Estadísticas. 4/12/2006

| Cuadro IV INGRESOS CORRIENTES DEL GOBIERNO CENTRAL²⁹ | | | | | | | |
|--|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|----------------------|---------------|--------------------|--------------|
| Enero a diciembre 2006 | | | | | | | |
| (En millones de balboas) | | | | | | | |
| Detalle | Recaudación 2006 | Presupuesto 2006 | Recaudación 2005 | Variación con | | Recaudación | |
| | | | | B/ | % | B/ | % |
| Tributarios | 1,672 8 | 1,486 0 | 1,378 7 | 186 8 | 12 6 | 294 1 | 21 3 |
| Directos | 900 0 | 786 6 | 708 2 | 113 4 | 14 4 | 191 9 | 27 1 |
| Indirectos | 772 8 | 699 4 | 670 5 | 73 4 | 10 5 | 102 3 | 15 3 |
| No Tributarios | 1,233 8 | 1,028 3 | 840 7 | 205 5 | 20 0 | 393 1 | 46 8 |
| Empresas estatales | 759 4 | 554 6 | 515 3 | 204 8 | 36 9 | 244 1 | 47 4 |
| Otros No Tributarios | 474 3 | 473 7 | 325 4 | 0 7 | 0 1 | 148 9 | 45 8 |
| Otros ingresos corrientes | 106 9 | 119 5 | 108 8 | (12 6) | (10 6) | (2 0) | (1 8) |
| TOTAL | 3,013 5 | 2,633 8 | 2,328 2 | 379 7 | 14 4 | 685 2 | 29 4 |

Las cifras presentadas refuerzan el planteamiento realizado en el sentido que la mayoría de los ingresos que obtiene Panamá provienen de fuente tributaria por lo que es necesario proceder con cautela cuando se trata de reformarlo o implementar cambios legales que afecten la potestad recaudatoria del Estado panameño

4 1 2 Análisis de los gastos

Un análisis de los balances financieros del gobierno durante los últimos años demuestra que los ingresos tributarios cubren casi la mitad de los gastos corrientes realizados anualmente porque cuando los gastos totales en el 2003 fueron de dos mil cuatrocientos ochenta y siete millones de balboas (B/ 2 487) solo los ingresos tributarios cubrieron mil ciento veintisiete millones de balboas

²⁹ Fuente: Informes de Gestión de la Dirección General de Ingresos www.dgi.gob.pa

(B/ 1 127) En el año 2004 fueron gastados dos mil ochocientos diez millones de balboas (B/ 2 810) e ingresaron producto de la recaudación tributaria mil doscientos nueve millones de balboas (B/ 1 209) en tanto que en el 2005 se gastaron dos mil novecientos cincuenta y un millones de balboas (B/ 2 951) e ingresaron mil trescientos cuarenta y dos millones de balboas (B/ 1 342) como consecuencia del pago de impuestos Veamos esos datos en el siguiente cuadro

| Cuadro V OPERACIONES DEL GOBIERNO CENTRAL ³⁰ | | | |
|--|--------------|--------------|--------------|
| En millones de US\$ | | | |
| Indicador | 2003 | 2004 | 2005 |
| Ingresos | | | |
| Tributarios | | | |
| Impuesto sobre la renta | 435 | 489 | 584 |
| Otros impuestos directos | 84 | 77 | 88 |
| Impuestos al comercio exterior | 200 | 217 | 241 |
| Impuestos a las transacciones domésticas | 408 | 426 | 429 |
| Total | 1,127 | 1,209 | 1,342 |
| No Tributarios | | | |
| Canal de Panamá | 145 | 183 | 204 |
| Oleoducto | 0 | 1 | 0 |
| Transferencias del sector publico | 207 | 198 | 201 |
| Otros | 484 | 434 | 592 |
| Total | 835 | 815 | 996 |
| Ingresos corrientes | 1,962 | 2,024 | 2,339 |
| Donaciones | 0 | 0 | 0 |
| Ingresos de capital | 36 | 18 | 7 |
| Ingresos Totales | 1,998 | 2,042 | 2,346 |

³⁰ Informe Económico Anual 2005 Ministerio de Economía y Finanzas Dirección de Análisis y Políticas Económicas Departamento de Información Económicas y Estadísticas 4/12/2006 pág 15

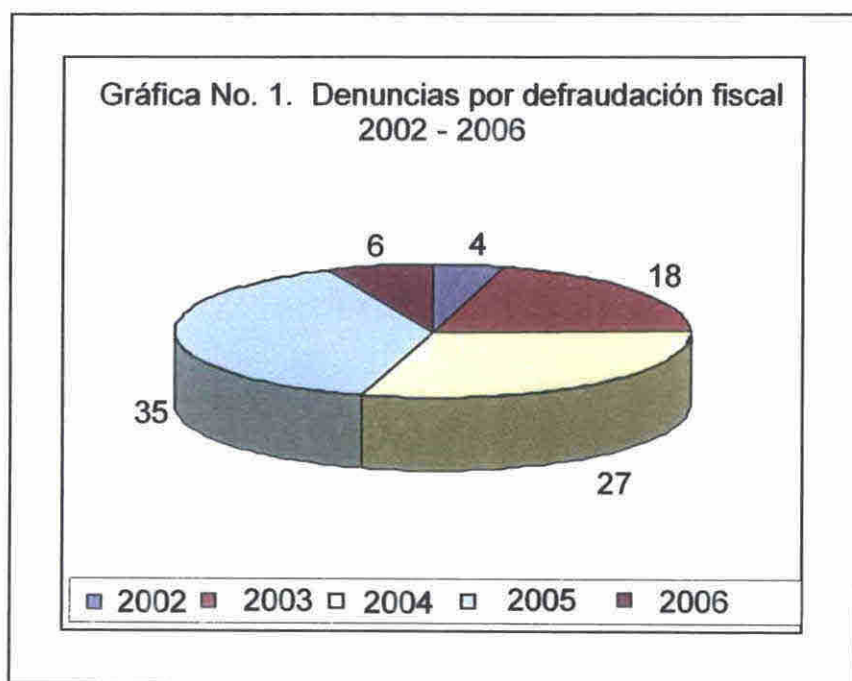
| Continuación | | | |
|----------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Gastos | | | |
| Gastos Corrientes | | | |
| Salarios | 728 | 763 | 768 |
| Bienes y servicios | 179 | 208 | 215 |
| Pensiones y transferencias | 560 | 738 | 737 |
| Seguro Social | 282 | 376 | 311 |
| Agencias descentralizadas | 93 | 98 | 107 |
| Continuación | | | |
| Empresas publicas | 2 | 0 | 5 |
| Agencias no consolidadas | 184 | 265 | 314 |
| Intereses | | | |
| Internos | 90 | 102 | 119 |
| Externos | 470 | 491 | 675 |
| Total | 559 | 593 | 794 |
| Otros gastos corrientes | 54 | 53 | 53 |
| Gastos corrientes totales | 2,081 | 2,355 | 2,566 |
| Gastos de capital | | | |
| Inversión directa | 332 | 358 | 277 |
| Transferencias de capital | | | |
| A agencias descentralizadas | 74 | 97 | 108 |
| Otros | 6 | 47 | 52 |
| Total | 74 | 97 | 108 |
| Total gasto de capital | 406 | 455 | 385 |
| Gastos totales | 2,487 | 2,810 | 2,951 |

Como se observa nuevamente destaca la importancia de los ingresos tributarios pues de ellos va a depender una buena ejecución presupuestaria y la necesidad o no de establecer planes de reducción de gastos del gobierno

4.2 Análisis de la cantidad de denuncias recibidas por defraudación fiscal

En aras de establecer el numero de casos que por defraudación fiscal se instruyen en la Administración Regional de Ingresos de Panamá solicitamos

información al respecto, y a través del Departamento de Asesoría Legal, se nos informó que por el momento, sólo contaban con estadísticas de la cantidad de denuncias que se presentaron por presunta defraudación fiscal, durante los años los años 2000 al 2006, resultando que sólo contaban con información del 2002 al 2006, con un total de 90 casos, de la siguiente manera:



Así mismo, se nos indicó que por falta de un agente instructor en este momento, no se ha dado mayor trámite a esas denuncias, pues a lo que han procedido, es a enviar los casos a la sección de auditoría, a efectos que se determine si procede realizar o no, una liquidación adicional, sin que se llegue a resolver el tema relacionado al presunto ilícito fiscal.

4.3. Análisis cuantitativo de Fallos:

Desde el año 1993 hasta el mes de septiembre de 2007, han sido pocos los pronunciamientos de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia respecto la defraudación fiscal, ya sea nacional o municipal, pues solo se ubican en la base de datos, un total de 26 fallos relacionados con la materia. En tanto que durante el mismo período, se dictaron 69 decisiones judiciales que fueron motivadas por la presentación de demandas de plena jurisdicción contra las resoluciones de las Administraciones Regionales de Ingresos, que ordenan liquidación adicional de tributos.

Esto constituye prueba que la Administración Regional de Ingresos de Panamá, así como en Colón y demás provincias del interior de la República, se ha concentrado o enfocado, a través del tiempo, en el cobro efectivo del tributo debido, más que en investigar y sancionar a los defraudadores del Fisco.

Los datos antes señalados, se presentan en la siguiente gráfica.



4.4 Análisis de asistencia legal mutua

En virtud de consulta que realizáramos a la Dirección para la Implementación del Tratado de Asistencia Legal Mutua del Ministerio de Gobierno y Justicia se nos proporcionaron datos estadísticos relacionados con las solicitudes de asistencia legal en materia de defraudación fiscal y delitos aduaneros que ha recibido Panamá en los últimos

Fueron en total siete solicitudes de asistencia judicial internacional por defraudación fiscal o aduanera solicitadas entre el año 2000 y el 2006 de las cuales una fue admitida y las otras seis negadas

| Cuadro VI PANAMÁ COMO ESTADO REQUERIDO 2000 – 2007 | | | | |
|---|-------------|-----------------|--------------------|--|
| Año | País | Admitida | No admitida | Diligenciamiento |
| 2006 | Ecuador | X | | Se remitió a la Dirección de Aduanas Se requerían certificación de documentos (Convención Interamericana Sobre Asistencia Legal Mutua) ³¹ |
| 2006 | España | | X | Tratado bilateral lo prohíbe |
| 2006 | Colombia | | X | Tratado bilateral lo prohíbe |
| 2006 | Costa Rica | | X | Tratado centroamericano lo prohíbe |
| 2006 | Costa Rica | | X | Tratado centroamericano lo prohíbe |
| 2005 | Ucrania | | X | Tratado bilateral lo prohíbe |
| 2005 | Ucrania | | X | Tratado bilateral lo prohíbe |

Gráficamente los datos numéricos se presentan así

³¹ Esta Convención no excluye los delitos aduaneros y permite que la autoridad competente diligencie la asistencia no solo la autoridad judicial



En cuanto a la defraudación fiscal acompañada por otros delitos, se ha admitido el diligenciamiento de una solicitud formulada por España, pues se trata de una investigación que se lleva en ese país por Blanqueo de capitales y defraudación fiscal, siendo que el primero de los delitos si está contemplado como tal en nuestra legislación, y se han admitido cinco solicitudes formuladas por Estados Unidos por estar vinculada la defraudación fiscal al tráfico de drogas y al blanqueo de capitales.

A través de estos comentarios, cuadros y gráficas, se demuestra que Panamá no debe cambiar su sistema de tipificación de defraudación fiscal tributaria, pues podría ser contrario a los intereses económicos internos; pero, la administración tributaria debe ser más beligerante en su persecución, porque sólo de esa manera, contribuirá a frenar la evasión fiscal y a disuadir a aquellos que por primera vez lo intenten.

CAPÍTULO 5

APOORTE FINAL

5 1 Consideraciones previas

Las normas tributarias parecen haber sido creadas con el propósito de lograr a través de los mecanismos más diversos que el Estado reciba los tributos que los contribuyentes están obligados a pagar. Ello se deduce de las modalidades y tiempos que hay para la presentación de las declaraciones, las distintas partidas en las que se pueden hacer los pagos, la posibilidad de correcciones en las autoliquidaciones sin mayores consecuencias, entre otras facilidades.

Sólo ante casos muy graves de evasión se activa la investigación administrativa con el propósito de determinar si ha ocurrido o no realmente una infracción de naturaleza penal tributaria y quiénes son los responsables.

No hay duda de la importancia que posee la Hacienda Pública como bien jurídico tutelado, ya que de sus ingresos y la forma en que administren los gastos prácticamente depende el sostenimiento de nuestro país. Sin embargo, ese factor aislado no puede ser preponderante para elevar una conducta a la categoría de delito.

El recorrido que hemos realizado por todos aquellos temas que a nuestro juicio envuelve el sistema tributario panameño parece no hacer necesario que se regule la defraudación fiscal como delito, porque la falta de tributación puede resolverse por vía de regulación legal, fiscalización más efectiva y la

imposición de multas ejemplares que alejen al contribuyente de la intención de volver a incurrir en una conducta defraudatoria. Esto se traduce en la efectividad del control administrativo sobre la defraudación fiscal.

La cantidad de casos que han llegado al conocimiento de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia durante los últimos quince años demuestran que no es una esfera en la que hayan proliferado muchas causas.

Además, las recaudaciones tributarias panameñas son buenas y quizás pudieran ser mejores, pero eso no va a depender de la tipificación de la defraudación fiscal como delito, sino de la eficiencia de la administración tributaria.

Por otro lado, la ya sobrecargada vía penal ha motivado el cambio del sistema procesal mixto al acusatorio, con lo que se pretende que solo los casos que tienen un verdadero impacto social sean ventilados ante los tribunales de justicia, pues se intentará que en el resto de los casos las partes opten por otras medidas alternativas para la solución de conflictos, como la mediación y la conciliación, lo cual también es una manifestación del principio de intervención mínima.

Ante ese panorama, llevar la defraudación fiscal a la esfera penal en este momento vendría a imponerle a las Agencias de Instrucción y los tribunales penales ordinarios una carga de trabajo adicional e innecesaria que probablemente no será tan efectiva para la solución de la disputa, en el que el principal interés del Estado es cobrar el impuesto dejado de percibir, así como

los recargos y las multas que pueda imponer por el incumplimiento de las obligaciones tributarias

Nuestro sistema tributario es bastante bueno registra ingresos que permiten bajo una buena administración hacer viable el cumplimiento de algunos propósitos del Estado y no pareciera necesitar de la vía penal para ser más efectivo Al contrario debe ser reforzado de tiempo en tiempo en la esfera administrativa para que cumpla su propósito

Por otra parte cabe indicar que mantener la defraudación fiscal como falta o si bien se quiere como delito penal tributario de conocimiento de las autoridades administrativas constituye la base legal fundamental para no obligarnos internacionalmente a la suscripción de acuerdos y tratados que nos impongan el prestar colaboración en materia tributaria que no acarrearía para Panamá mayores beneficios económicos

Todo lo señalado es indicativo que la regulación de esta conducta a través de la vía penal no se hace necesaria debido a que los mecanismos con que cuenta el Estado hasta el momento son suficientes para garantizar la recaudación apropiada de los ingresos al Tesoro Nacional fin último de estas normas

5.2 Propuesta

Como un aporte para mejorar la regulación de la defraudación fiscal en la esfera administrativa sugerimos que el artículo 752 del Código Fiscal sea modificado porque se requiere que las conductas defraudatorias sean

desglosadas de mejor forma para hacer más claro su texto y que sea de mejor aplicación

Artículo 752 Incurrir en defraudación fiscal el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes previa comprobación de los mismos

- 1** Quien simule un acto jurídico que implique la omisión parcial o total del pago de los impuestos
- 2** Quien declare ante las autoridades fiscales ingresos menores que los realmente obtenidos simule pérdidas o haga deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales ya sea para pagar menos impuestos no pagar impuestos o para obtener cualquier otro incentivo exención desgravación deducción o crédito fiscal
- 3** Quien no entregue a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago las cantidades retenidas por concepto de impuesto
- 4** Quien haga declaraciones falsas para acogerse al régimen fiscal previsto en el Artículo 699 A de este Código o para obtener cualquier otro incentivo exención desgravación deducción o crédito fiscal

La defraudación fiscal de que trata este artículo se sancionará con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces la suma defraudada o arresto de un mes a un año excepto cuando tenga señalada una sanción especial en otra de las disposiciones de este Código

La sanción se aumentará al doble de la multa arriba indicada en el caso que el contribuyente presente declaraciones falsas en concepto de pérdidas por los actos vandálicos ocurridos el día 20 de diciembre de 1989 o reciba algún beneficio indebido producto de lo dispuesto en el artículo 699 A de este Código

De esta manera el numeral 1 se aplicará incluso a aquellas situaciones que se comprueben o verifiquen sin la necesidad de presentación de una declaración jurada de renta es decir antes del contacto formal con el Fisco pero cuando se trate de una persona que puede ser calificada como contribuyente Estas situaciones se pueden descubrir por ejemplo al hacer la comparación con una declaración de renta de otro contribuyente que declaró haber pago equis cantidad de dinero por un negocio con otro contribuyente que no lo ha declarado

En el numeral 2 se incluirán todos los supuestos que se pueden presentar cuando se defrauda mediante la presentación de la autoliquidación como lo son declarar menos ingresos que los percibidos simular pérdidas hacer deducciones que no corresponden y hemos establecido una serie de resultados que son los que realmente se pretenden con esta actuación es decir pagar menos impuestos no pagar impuestos obtener incentivos exoneraciones o crédito fiscal

En el numeral 3 se mantiene la figura del agente de retención que distrae los dineros percibidos en nombre del Estado En este caso no se requiere acreditar qué otra finalidad le dio a las sumas recaudadas porque ha vulnerado la confianza depositado en él como agente de manejo desde el momento en que no entregó en momento oportuno el dinero percibido de los contribuyentes)

El numeral 4 se mantiene para efectos de no eliminar el carácter de falta a una conducta que antes fue considerada así y evitar reclamaciones de aquellas personas que fueron sancionadas por su incumplimiento

También debe regularse de forma separada la participación criminal que es un dispositivo amplificador de la conducta básica y modificarse lo relativo a la frase Cuando el contribuyente tenga un cómplice padrino o encubridor la pena será dividida por partes iguales contenida en el artículo 752 del Código Fiscal pues ese planteamiento se aleja del principio de culpabilidad que persigue que cada una de las personas que participen de un hecho tipificado por la ley como infracción en este caso sean sancionados con una pena proporcional a su grado de participación en el ilícito y de acuerdo al conocimiento que hayan tenido de las conductas desplegadas

Esto quiere decir que si se impone la pena de un año de arresto a persona vinculada al hecho es decir al autor y por ejemplo a tres partícipes le corresponderá cumplir a cada uno solo una cuarta parte de la sanción total

Lo anterior resulta ilógico y se encuentra en contraposición con lo que establecen los artículos 761 y 1323 del Código Fiscal que a la letra dicen

Artículo 761 En la imposición de estas multas se tendrá en cuenta cuando sea del caso la cuantía del impuesto que se ha eludido o intentado eludir y el **grado de culpabilidad del infractor** (Lo resaltado es nuestro)

Artículo 1323 En cuanto no se opongan a las disposiciones de este Código regirán para las infracciones fiscales las de la ley Penal comun acerca de la **gestación desarrollo y consumación de delitos participación de los inculpad**os circunstancias

eximentes graduación de las penas que deban aplicarse en consideración a las circunstancias modificativas de responsabilidad reincidencia extinción de la acción Penal y de las Penas y responsabilidades civiles (Lo resaltado es nuestro)

Por lo tanto sugerimos que en el artículo 752 del Código Fiscal sólo se haga alusión a que A los partícipes de la defraudación fiscal se les impondrá una sanción en proporción a su participación en el ilícito

De esta forma se podrán incluir además de los cómplices primarios y secundarios otra figuras de participación criminal como el instigador aclarando a su vez que el encubridor como tal no es un partícipe criminal sino que comete otro hecho ilícito distinto

El artículo quedaría así

Artículo 752 A Quien se preste como cómplice para ayudar a efectuar alguna de las acciones establecidas en el artículo anterior será sancionado en proporción a su participación en el ilícito

En razón de eso deberá crearse una conducta especial para el encubridor siguiendo la línea marcada por el Código Penal como por ejemplo

Artículo 752 B Quien realice acciones para encubrir la defraudación fiscal realizada por otro será sancionado con la multa que establece el artículo 752 del Código Fiscal reducida hasta la mitad siempre que no sea su cónyuge o su pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad

En adición a lo anterior consideramos que sería afortunada la creación de la figura del Fiscal Penal Tributario para la instrucción sumarial de los ilícitos tributarios equiparándolo a la condición que tiene por ejemplo el Fiscal Electoral que se encarga de la instrucción de delitos electorales en una vía distinta a la penal propiamente tal. Así mismo podría ponerse en marcha el Tribunal Penal Tributario creado mediante la Ley 30 de 8 de noviembre de 1984 manteniendo la defraudación fiscal en el ámbito administrativo por razón de conveniencia nacional pero dotando a la jurisdicción de mejores herramientas para el combate de la evasión impositiva.

Las otras situaciones que estaban reguladas en el artículo 752 del Código Fiscal y que a nuestro juicio no constituyen defraudación fiscal propiamente las hemos considerado como indicios que permiten el inicio de una investigación administrativa por lo que sugerimos sean reguladas así:

Artículo 752 – C Constituirán indicio de defraudación fiscal y serán motivo para iniciar la investigación penal administrativa contra el contribuyente sin perjuicio de otros cada uno de los siguientes supuestos de forma independiente:

- 1 Llevar con distintos asientos o datos dos o más libros de contabilidad similares autorizados o no
- 2 Destruir o semidestruir dejando en estado de ilegibilidad los libros de contabilidad
- 3 Sustituir o cambiar las páginas foliadas de sus libros de contabilidad o utilizar encuadernaciones o las páginas en las que conste la legalización de los mismos

De esta manera contaremos con una mejor regulación en la vía administrativa.

CONCLUSIONES

- 1 La intervención y preponderancia del Estado en la dirección y supervisión de las actividades económicas durante éste y el siglo pasado ha sido innegable pues mediante su función regulatoria ha marcado los lineamientos de acuerdo a los cuales debe desenvolverse la actividad de los entes económicos en general dejando en manos de los particulares sólo la gestión y desarrollo de esa actividad
- 2º El Estado a su vez en base a su poder punitivo ha sido el llamado a determinar bajo qué supuestos o en qué situaciones es necesario elevar ciertos comportamientos al rango de delito o cuándo basta para el mantenimiento del orden social regular esas conductas por vías alternativa a la penal es decir en la esfera civil o administrativa
- 3º La defraudación fiscal en Panamá es una conducta ilícita contemplada desde su surgimiento en la esfera administrativa pero por la materia que trata (el impago deliberado de los tributos adeudados al Estado que le permiten cumplir su función pública o el despojo de sumas que no deberían ser exoneradas o devueltas a los contribuyentes) y su objeto de protección (Hacienda Pública tanto estatal como municipal en su vertiente de ingresos y gastos) ha sido considerada por varias legislaciones extranjeras como un delito económico
- 4º La defraudación fiscal es compleja por naturaleza Su aplicación práctica como tipo penal conlleva una serie de requisitos esenciales como la acreditación de un presupuesto objetivo consistente en la relación previa

nacida de la ley entre la Administración tributaria y el contribuyente el alcance propio del verbo defraudar lo que abarcan las modalidades de ejecución de las conductas la consulta constante a leyes complementarias porque es preciso tipificarla como una norma penal en blanco multiplicidad de regulaciones tributarias que hay que manejar porque cada delito tiene un objeto forma de liquidar el impuesto y los distintos plazos de pago dificultad de determinación del momento de la consumación si llegada la fecha de pago cuando se vence la prórroga o cuando se presenta la declaración o liquidación fuera de término individualización del sujeto activos del delito en caso de personas jurídicas o morales la imposibilidad de presentación del delito continuado la posibilidad de regularización tributaria entre otras

- 5 Otras legislaciones como la española regulan de una forma más completa el fraude tributario estableciendo con mayor precisión las formas de comisión de la conducta el sujeto pasivo del mismo y lo relativo a las cuantías en cada período impositivo No se incurre en los vacíos que hay en el tipo penal que se pretendía incorporar a la legislación panameña en el que por la redacción quedan excluidas formas importantes de la comisión del delito no está claro quiénes son los sujetos pasivos los tipos de tributos que se pueden incluir para las exoneraciones y devoluciones indebidas a la vez que se incluyen de manera innecesaria determinados partícipes como con el propósito de que no sean sancionados como autores del ilícito en caso de cometerlo
- 6 Los ingresos tributarios panameños en la actualidad sufragar aproximadamente la mitad de los gastos totales del gobierno lo que

definitivamente demuestra la importancia de esa actividad situación que es permitida entre otras cosas gracias a nuestro sistema tributario territorial

- 7º La cantidad de procesos que por defraudación fiscal se han tramitado y llegado a la Corte Suprema de Justicia en comparación con las liquidaciones adicionales que se han ordenado demuestran que el propósito primordial de la Administración tributaria e incluso de la tipificación de ese delito en la vía penal (que permite la regularización tributaria) no es otro que cobrar los impuestos que adeudan los contribuyentes y los agentes de retención o percepción
- 8º La situación existente en la actualidad en cuanto al cumplimiento o incumplimiento de los deberes tributarios no hace necesario que se legisle sobre la defraudación fiscal en materia penal pero sí que se haga más eficiente la Administración tributaria para perseguir tales infracciones y procurar a su vez la recaudación de mayores ingresos
- 9º Mantener un sistema tributario esencialmente territorial y que la defraudación tributaria sea de conocimiento de la esfera administrativa son las razones fundamentales por las cuales Panamá no debe comprometerse a brindar colaboración internacional en materia tributaria porque no contrataríamos en igualdad de condiciones al no necesitar con la misma vehemencia información de otros países en esa materia

RECOMENDACIONES

- 1 Que no se regule por el momento la defraudación fiscal como delito**
- 2º Que se modifique la normativa fiscal administrativa de manera tal que sirva de factor disuasivo pero que de incurrirse en tales actuaciones luego de su comprobación a cada sujeto involucrado en la conducta ilícita defraudatoria se le imponga una sanción acorde con su grado de participación en el ilícito**
- 3º Que se implemente el Tribunal Penal Tributario como una forma de otorgar mayores garantías en la esfera administrativa en cuanto al juzgamiento de la defraudación fiscal y que se cree la figura del Fiscal Penal Tributario a cuyo cargo esté la tramitación de las causas y la acusación respectiva**

BIBLIOGRAFÍA

OBRAS

ALMENGOR ECHEVERRIA José Abel **Modernas Teorías del Delito**
Publipan Panamá 1999

AMATUCCI Andrea **Tratado de Derecho Tributario** Tomo I El Derecho
Tributario y sus fuentes Editorial Temis Bogotá 2001

APARICIO PEREZ Antonio **La regulación de los delitos contra la Hacienda
Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal** Editorial Lex
Nova Valladolid 1997

APARICIO PEREZ José **Delito fiscal a través de la jurisprudencia** Editorial
Aranzadi Navarra 1997

ARANGO DURLING Virginia **Las causas de inculpabilidad** Ediciones
Panamá Viejo Panamá 1998

ARANGO DURLING Virginia **Las consecuencias jurídicas del delito**
Ediciones Panamá Viejo Panamá 2003

AYALA GOMEZ Ignacio **El delito de Defraudación Tributaria Artículo 349
del Código Penal** Editorial Civitas Madrid 1988

BACIGALUPO Enrique **Lineamientos de la Teoría del Delito** Editorial
Juricentro San José 1985

BAIGUN David y **DA ROCHA** Joaquín Pedro **Delitos Económicos en la
esfera del MERCOSUR** Rubinzal – Culzoni Editores Buenos Aires
1999

- BAJO FERNÁNDEZ Miguel y BACIGALUPO Silvina Delitos contra la Hacienda Publica** Centro de estudios Ramon Areces Madrid 2000
- BOIX REIG Javier y MIRA BENAVENT Javier Los delitos contra la Hacienda Publica y contra la Seguridad Social** Editorial Tirant lo blanch Valencia 2000
- BOIX REIG Javier y BUSTOS RAMIREZ Juan Los delitos contra la Hacienda Publica** Editorial Tecnos Madnd 1987
- CANCINO Antonio José El Derecho Penal Español de Fin de Siglo y Derecho Penal Latinoamericano** Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez Santa Fe de Bogotá 1999
- CASTILLO GONZÁLEZ Francisco El consentimiento del derecho hablente en materia penal** Editorial Juntexto San José 1998
- COLOMA CHICOT José Alberto La responsablidad civil en el delito fiscal** Marcial Pons Madnd 2001
- COLLADO YURITA Maria Pilar La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal** Editorial Tirant lo blanch Valencia 1996
- CUESTAS G Carlos H Aproximación a los delitos económicos en Panamá** Órgano Judicial Escuela Judicial Panamá 2001
- CURRY Ennque La ley penal en blanco** Editorial Temis S A Bogotá 1988
- CHENG Y ASOCIADOS Impuesto sobre la renta en Panamá** Sistemas jurídicos S A Panamá 1998

- CHIARA DIAZ Carlos Alberto **Delitos tributarios y previsionales** Delta Editora Paraná 1997
- DIAZ MULLER Luis **El derecho económico y la integración de América Latina** Editorial Temis S A Bogotá 1988
- DONNA Edgardo Alberto **Teoría del delito y de la pena** Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo De Palma Buenos Aires 2003
- FERNANDEZ CARRASQUILLA Juan **Derecho Penal Fundamental** Segunda Edición Volumen II Editorial Temis S A Bogotá 1989
- GARCIA NOVOA Cesar y Antonio López Díaz **Temas de derecho tributario** Marcial Pons Madrid 2000
- GARCIA VIZCAÍNO Catalina **Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas** Editorial Depalma Buenos Aires 1999
- GIL SUAZO Hipólito **Derecho Penal** Editorial Juristas Panameños Panamá 2004
- GOMEZ LOPEZ Jesus Orlando **Culpabilidad e inculpabilidad Derecho Penal y Derechos Humanos** Ediciones Doctrina y Ley Santafé de Bogotá 1996
- GONZALEZ Ventura **Nociones Generales sobre Derecho Penal Económico** Ediciones Jurídicas Cuyo Mendoza 1998
- GURFINKEL DE WENDY Lilian y Eduardo Angel Russo **Ilícitos Tributarios en las leyes 11 683 y 23 771** Depalma Buenos Aires 1993
- GUTIERREZ ZARSA Angeles **Investigación y enjuiciamiento de los Delitos Económicos** Editorial Colex Madrid 2000

- HERNANDEZ QUINTERO Hernando Delitos económicos en la actividad financiera** Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez Santa Fe de Bogotá 2da Edición 1998
- HUERTA TOCILDO Susana Sobre el contenido de la antijuridicidad** Editorial Tecnos S A Madrid 1984
- IGLESIAS RIOS Miguel Angel La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria** Editorial Tirant lo blanch Valencia 2003
- JIMENEZ DE ASUA Luis Lecciones de Derecho Penal Volumen 3** Oxford University Press México D F 2005
- LAMAS PUCIO Luis \ Derecho Penal Económico** Servicios Editoriales AIDI de Arteta S A Lima 1997
- LANDROVE DIAZ Gerardo Las consecuencias jurídicas del delito** Tercera edición Bosch Casa Editorial S A Barcelona 1984
- LÓPEZ BETHANCOURT Eduardo Teoría del delito** Editorial Porrúa S A Segunda edición México 1995
- MÁRQUEZ CÁRDENAS Alvaro Enrique La delincuencia económica** Ediciones jurídicas Gustavo Ibáñez Bogotá 2004
- MARTINEZ – BUJAN PEREZ Carlos Derecho Penal Económico Parte General** Editorial Tirant lo blanch Valencia 1998
- MARTINEZ – BUJAN PEREZ Carlos Derecho Penal Económico Parte Especial** Editorial Tirant lo blanch Valencia 1999
- MERINO JARA Isaac El Delito Fiscal 2ª edición** Editorial Reus Madrid 2004

**MORILLO MENDEZ Antonio Infracciones sanciones tributarias y delitos
contra la Hacienda publica CISS Bilbao S A 2001**

**MUÑOZ CONDE Francisco Derecho Penal Parte Especial Editorial Tirant lo
blanch 12 edición Valencia 1999**

**MUÑOZ CONDE Francisco Teoría General del Delito Editoral Temis
Bogotá 1990**

**PINZÓN SÁNCHEZ Jorge y Fernando Carrillo Flórez Sector financiero y
delincuencia económica Editorial Temis S A Bogotá 1985**

**RAMÍREZ CARDONA Alejandro Derecho Tributario Cuarta edición
Editorial Temis Bogotá 1990**

**RAMÍREZ CARDONA Alejandro Hacienda Publica Cuarta edición Editorial
Temis S A Bogotá 1998**

**REYES ECHANDÍA Alfonso Antijuridicidad Cuarta Edición Editoral Temis
S A Bogotá 1989**

**REYES ECHANDIA Alfonso Derecho Penal Editoral Temis S A Bogotá
1996**

RIGHI Esteban Los Delitos Económicos Villela Editor Buenos Aires 2000

**RIVERA SILVA Manuel Los delitos fiscales comentados Ediciones Botas
México 1949**

**RUIZ MORENO Angel Guillermo Los delitos en materia del Seguro Social
Editoral Porrúa México 1999**

**SÁNCHEZ GALIANA José Antonio Manual de Derecho Tributario Editoral
Comares/Dodeca Granada 2002**

**SANZ DIAZ PALACIOS J Alberto Derecho a no autoinculparse y delitos
contra la hacienda publica** Editorial Colex Madrid 2004

TARANTINO Jacinto R Las penalidades tributarias Editoral Astrea Buenos
Aires 1983

TOCORA Fernando Política Criminal en América Latina Ediciones Librería
del profesional Bogotá 1990

CONSTITUCIÓN, CÓDIGOS, LEYES Y DECRETOS

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1972 Reformada por los Actos Reformativos
de 1978 por el Acto Constitucional de 1983 y los Actos Legislativos No 1
y No 2 de 1994 y por el Acto Legislativo No 1 de 2004

Ley No 92 de 27 de noviembre de 1974 Por la cual se adoptan medidas de
protección al sueldo del empleado publico Publicada en la Gaceta Oficial
No 17 738 de 11 de diciembre de 1974

CÓDIGO PENAL DE LA REPUBLICA DE PANAMÁ Adoptado por la Ley No 18
de 22 de septiembre de 1982

CÓDIGO FISCAL DE LA REPUBLICA DE PANAMÁ Adoptado por la Ley 8 de
27 de enero de 1956

Decreto de Gabinete No 109 de 7 de mayo de 1970 Por el cual se reorganiza
la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro
Publicada en la Gaceta Oficial No 16 605 de 18 de mayo de 1970

Ley No 106 de 8 de octubre de 1973 Sobre el Régimen Municipal Publicada
en la Gaceta Oficial No 17 458 de 24 de octubre de 1973

Decreto Ejecutivo No 4 de 20 de enero de 1984 Por el cual se reglamenta el Decreto de Gabinete No 109 de 7 de mayo de 1970 modificado por la Ley 16 de 29 de agosto de 1979 Publicado en la Gaceta Oficial No 19 985 de 30 de enero de 1984

Ley No 52 de 12 de diciembre de 1984 Por la cual se reforma la Ley 106 de 8 de octubre de 1973 Publicada en la Gaceta Oficial No 20 214 de 29 de diciembre de 1984

Ley No 31 de 30 de diciembre de 1991 Por el cual se establece la Reforma Tributaria de 1991 Publicada en la Gaceta Oficial No 21 943 de 31 de diciembre de 2001

Decreto Ejecutivo No 436 de 19 de octubre de 1994 Por el cual se modifica el Decreto Ejecutivo No 4 de 20 de enero de 1984 y se dictan otras medidas Gaceta Oficial No 22 659 de 8 de noviembre de 1994

Ley No 31 de 30 de diciembre de 1994 Por la cual se modifican los artículos del Código Fiscal sobre la contratación publica y se adoptan otras disposiciones Publicada en la Gaceta Oficial No 22 694 de 31 de diciembre de 1994

Ley No 61 de 26 de diciembre de 2002 Que dicta medidas de reordenamiento y simplificación del Sistema Tributario Publicada en la Gaceta Oficial No 24 708 de 27 de diciembre de 2002

Decreto Ejecutivo No 170 de 27 de octubre de 1993 Por el cual se reglamentan las disposiciones del Impuesto sobre la Renta contenidas en

el Código Fiscal y se deroga el Decreto 60 de 28 de junio de 1965
 Publicado en la Gaceta Oficial No 22 412 de 12 de noviembre de 1993
 Decreto Ejecutivo No 19 de 20 de marzo de 2003 Por el cual se reglamenta el
 impuesto selectivo al consumo Publicado en la Gaceta Oficial No 24 768
 de 26 de marzo de 2003
 Ley No 6 de 2 de febrero de 2005 Que implementa un programa de equidad
 fiscal Publicada en la Gaceta Oficial No 25 232 de 3 de febrero de 2005
 Ley No 54 de 20 de diciembre de 2006 Por la cual se dicta el presupuesto
 General del Estado para la vigencia fiscal de 2007 Publicada en la
 Gaceta Oficial No 25 697 de 22 de diciembre de 2006
 Ley No 14 de 18 de mayo de 2007 Que adopta el Código Penal Publicada en
 la Gaceta Oficial No 25 796 de 22 de mayo de 2007

DICCIONARIO JURÍDICO

CABANELLAS DE TORRES Guillermo Diccionario Jurídico Elemental

Editorial Heliasta SRL Tercera Edición Buenos Aires 1980

Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua www.rae.es

REYES ECHANDIA Alfonso Diccionario de Derecho Penal Editorial Temis

Bogotá 1999

CABANELLAS Guillermo Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual

Editorial Heliasta Tomo VI P Q 23ª Edición Buenos Aires 1994

REVISTAS

- ARANGO DURLING Virginia** Observaciones al Anteproyecto de Código Penal de 1998 y su texto revisado de 1999 En Cuadernos de Ciencias Penales Publicación del Instituto Panameño de Ciencias Penales Año III/No 3 enero – diciembre de 2000 Panamá 2000
- CALDERON CEREZO Angel** Sobre la declaración de responsabilidad civil por delito fiscal y su ejecución por la administración tributaria En Revista de Jurisprudencia El Derecho Editores Año I – Numero 4 Madrid abril 2005
- CONDE – PUMPIDO TOURÓN Cándido** Una cuestión problemática en el delito fiscal ¿Responsabilidad penal por defraudación fiscal en supuestos de ganancias ilícitas? En Cuadernos de Derecho Judicial Consejo General del Poder Judicial Escuela Judicial II Madrid 2003
- CORNEJO BATISTA Maribel** El Secreto Bancario y los Delitos de Corrupción En Centro Financiero Órgano Informativo de la Asociación Bancaria de Panamá Panamá Mayo/junio 2005 Año 23 No 129
- CRUZ CASTRO Fernando** Discriminación e ineficiencia en la persecución del delito económico la inevitable perversión del sistema penal En Revista de Ciencias Penales Revista de la Asociación de Ciencias Penales de Costa Rica Noviembre 1994 Año 6 No 9
- DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS** Carta al Contribuyente Ministerio de Hacienda y Tesoro Panamá Noviembre de 1995

DIRECCION GENERAL DE INGRESOS Anotaciones sobre algunos aspectos legales y operacionales de la Administración Tributaria Ministerio de Hacienda y Tesoro Panamá Septiembre de 1996

FABREGA ZARAK Rogelio A La Tutela Constitucional de la Competencia En Lex Revista del Colegio Nacional de Abogados de Panamá Enero – 1995/ Diciembre 1996

SALTO VAN DER LAAT Diego Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti paraíso en la legislación española Crónica Tributaria No 93 España 2000

TEXTO DEL ANTEPROYECTO DE CODIGO PENAL DE 1998 En Cuadernos de Ciencias Penales Publicación del Instituto Panameño de Ciencias Penales Ediciones Panamá Viejo Año I/ No 1 Enero – Diciembre de 1998 Panamá 1998

TEXTO DEL ANTEPROYECTO DE CODIGO PENAL DE 1999 En Cuadernos de Ciencias Penales Publicación del Instituto Panameño de Ciencias Penales Año II/ No 2 enero – diciembre de 1999 Panamá 1999

REGISTROS JUDICIALES

Registro Judicial Publicación del Órgano Judicial de la Republica de Panamá
Agosto 1994

Registro Judicial Publicación del Órgano Judicial de la Republica de Panamá
Octubre 1994

Registro Judicial Publicación del Órgano Judicial de la Republica de Panamá

Julio 1997

Registro Judicial Publicación del Órgano Judicial de la Republica de Panamá

Agosto 1997

Registro Judicial Publicación del Órgano Judicial de la Republica de Panamá

Junio 1998

Registro Judicial Publicación del Órgano Judicial de la Republica de Panamá

Julio 1998

Registro Judicial Publicación del Órgano Judicial de la Republica de Panamá

Julio 1999

Registro Judicial Publicación del Órgano Judicial de la Republica de Panamá

Junio 2001

Registro Judicial Publicación del Órgano Judicial de la Republica de Panamá

Octubre 2002

Registro Judicial Publicación del Órgano Judicial de la Republica de Panamá

Enero 2006

ARTÍCULO DE PERIÓDICO

CORDERO G Carlos G Panamá y los convenios de intercambio de

**información Diario el Panamá América Sección Opinión Edición del 16
de agosto de 2004**

MULINO José Raul Talm y reformas Diario El Panamá América Sección

Opinión Edición de 27 de enero de 2005

ARTICULO NO PUBLICADO

ULLOA MIRANDA Eduardo Rubén **Los Delitos Financieros** Panamá 2002

DOCUMENTOS DE INTERNET

Diccionario de la Lengua Española Vigésima segunda edición www.rae.es

FABREGA ZARAK Rogelio A **La determinación de la obligación tributaria**

Ponencia publicada en julio de 1996

<http://bd.organojudicial.gob.pa/html/ponencias/pn19960701.htm>

FERNANDEZ OUBINA Adolfo **El delito fiscal continuado**

<http://www.graduados.sociales.com/ArticulosCO/ACO175-1.pdf>

HERNANDEZ QUINTERO Hernando **Los delitos financieros**

www.uniboyaca.edu.co/tendencias12.pdf

LAMPOLIO Lorena **Naturaleza Penal de las infracciones tributarias**

<http://222.calz.org/shop/detallenot.asp?notid=219>

PENAS GONZÁLEZ Orlando **El Delito Fiscal**

http://noticias.jundicas.com/areas_virtual/Articulos/5_/200412_666555910434444.htm

QUERALT Joan Joseph **Delito Fiscal un paso adelante otro atrás** Revista

Electrónica de Ciencia Penal y Criminología <http://cnrminet.ugr.es/recpc>

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS **Haciendo cumplir la ley a individuos**

que no presentan declaración de impuestos

www.irs.gov/espanol/index.html

VIVES HURTADO Juan Carlos ittlavides@tutopia.com Impuestos

<http://www.monografias.com/trabajos7/impu/impu.shtml>

UNITED STATES CODES www.lawcornell.edu

ANEXOS

Anexo 1

Esquema del Sistema Tributario de Panamá

PAIS PANAMA

| Tipo de Impuesto | Sujeto Pasivo | Hecho gravable | Base Tributaria | Alícuotas | Exenciones y Deducciones |
|--|---|--|---|--|---|
| 1 Impuestos sobre la Renta y Las Ganancias | | | | | |
| 1.1 Impuesto personal | | | | | |
| Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales | <p>So co tr buy tes las perso as t ral q e pe ciban e ta gra able de fue te panameña cualq e a sea su domici io</p> <p>acionalidad Se ncluye los fide comisos y la sucesio es dñs s</p> <p>Las perso as q e e da e Panamá por menos de 180 días corridos o alle no en el año pagarán el impuesto media te retención defn tiva del 15% sob e s Re ta Bruta</p> <p>Son espo sables lo age tes de atencio desig ados de acuerdo co la ley (po ej obre sala os d dandos nte eses de alores egst ados e la CNV y remesas al e teno)</p> | <p>Obte có de Re ta Bruta (ng esos d f e te p am a que o esten e pesame te e one ada po la ley)</p> <p>Es Re ta Bruta los ng esos total s s deduc s ma alg a ecubdos po el co tr buy ente e concepto de ret b cio es perso ales t lidades de egocios</p> <p>re dame tos dividendos y ul lidades de sociedades te ese e ng esos po der cho d tor egalas de echos de lla e marcas de fábrica y pate tes de e cio enaje acó de be e m ebl s e m bles y el a me t d pat mon o j sulfcado</p> | <p>B jo l Régmen Gen al fn de la det m acio del mp sto el co tr buy ente d be establece s Renta Bruta (gr sos de fuente panameña no exo erados) la Re ta Gra able (Renta Bruta m os costos y gastos ece a os pa a produci y ma te e l e ta de fente panameña) y la Re ta Neta Gra able-RNG- (R ta Gra able m os m mo o mpo ble y gastos f mla es a torzados e mate a de al d ed cacó y do acones) El mp esto se aplica sob la RNG</p> <p>Los contribuy tes con ngreso ga able a al (enta bruta) supe or a B/60 000 (g al a dóla es ame ca os) debe además calcula u mpuesto alt mal o (CAIR)</p> <p>Los co t buy tes q pe cban icamente sala y gastos de pese tación d b det m na el impuesto sol bajo el egme g neral</p> | <p>Régme Ge e al</p> <p>Se aplica un ta fa de alícuotas prog s a sobre la Renta Neta Gra able (RNG)</p> <p>Exste m mo e onerado de B/9 000 luego se aplica u 73% sob e la RNG e te B/9 000 y B/10 000 y a part de lli se aplica tasas prog es as entre 19% y 27% s be los tramos de la RNG</p> <p>CAIR</p> <p>6% sobre la Re ta Bruta</p> <p>El mpuesto q e s lte mayo (égme ge eral y CAIR) será el mp esto a pagar al Estado Se a to za so cila la no aplicació d l cálculo alte al o e caso de perd das</p> | <p>E st o e acio segu () l mo to d la RNG () el ipo de be efca o d la e ta y () el ipo de e ta</p> <p>() RNG hasta B/9 000 anuales</p> <p>() Perso as cuy u ca ta po enga de sala ios y o e ceda de B/ 0 400 a alcs perso al del cue po d plomático acredlado en Panamá a co dicio de ecip ocidad pe sonas dedcadas a la acli dad agropecuara co gesos brutos a uales menos de B/150 000 artistas de m sca cl s ca co tratados por i st tione sn f es de lucro y p e a autor zació</p> <p>() te ese de depostos y e las bancos est blecidos en Panamá te eses de alores p blicos y de alores pn ad s este lltmo caso bajo ciertas co d o es regal as desde la Zo a L b e de C lón a be efca os del exte o dñdendos y t lidades de peq ñas sociedades ndem zaciones po acc de tes de trabajo y seg ros e ge e al h e cias p emos de j egos de aza e pí tad s o conces o ados por el Estado</p> |

PAIS PANAMA

| Tipo de Impuesto | Sujeto Pas o | Hecho gra able | Base Tributaria | Al cuotas | Exenc ones y Deducciones |
|---|--|--|---|---|---|
| <p>1 2 Impuestos a las personas jurid cas</p> <p>Impuesto sobre Sociedades</p> <p>Normativa básica Título P me o del Libro Cuarto del Código Fiscal Decreto 170 de 27 de octubre de 1993</p> <p>Potestad Tributaria Exclusiva del Estado Naturaleza del Impuesto Es un impuesto directo de naturaleza real</p> | <p>So co t b ye tes las perso s j d cas legalme te co stitudas o a tonzadas por la legislacio panameña. Tambe se cluye las F ndaciones de l terés Privado.</p> <p>Son responsables las perso as nat ales y ju d cas des g adas de ac erdo co la ley (po ej sociedades que distribuye divide dos y utilidades los que paga sala os y honorarios y hace remesas de re las de fuente panameña a contribuy tes domiciliados en el exte o).</p> | <p>Obte ció de Re ta Br ta (g esos de f ente p ame a q e o sté e presam te e o ada por la ley).</p> <p>Es Renta Bruta los ng esos totales s deduci suma alg a ecibidos po el co t b ye te e concepto de et b co es pe so ales utilidades de negocios arre damentos dividendo y t f d des de sociedades tereses e ingresos por de echo de a tor egal as de echo de lla e marcas de fábrica y pate tes de nvencion enaje ac on de bienes m ebles e mu bles y el a me to de pat mo o o just ficado</p> | <p>Bajo el ég enge e al a f n de la dete m acio d l mp esto el co t b ye te debe establece s Renta Bruta (g esos de f e te pa amena o e o erados) la Renta Gra able (Re ta Br ta menos cost s y gasto ecesa os para prod ci y ma tene la e ta d fuente panameña) y la Renta Neta Ga able RNG- (Renta Ga able me os arrastre de pérddas y ded cciones a to zadas po g me es legales de nce t os l butarios). El mp esto se p lca ob e la RNG.</p> <p>Las perso as j d cas d beran además racica u cálculo alternativo (CAIR).</p> <p>Las empresas co g esos brutos ales menores de B/150 000 no aplicará el CAIR.</p> | <p><i>Rég me ge eral</i></p> <p>Tasa fja 30% sob e la RNG.</p> <p>Las peque as y meda as empr sas con ngresos brutos an ales nfe o es a B/100 000 te en u régmen especial.</p> <p>CAIR</p> <p>30% sob e el 4 67% de la Re ta Bruta.</p> <p>El mp esto q e res lte mayo (ég me ge al y CAIR) se á el mpuesto a paga al E tado.</p> <p>Se a tonza o lta la o aplicacio del CAIR en casos de pé d das o cua do la tasa efecta (mp sto sob Re ta Ga able) e cada d l 30%.</p> <p>Los dividendos y utilidades d str b idos por las personas ju d cas tribula el mp esto meda te etenciones def n t as del 10% (acc ones nom nat as) y del 20 (acc one al portado) y no so computados po lo ben fca os e s decla co s.</p> | <p>Este e o acciones segu () el tipo de be efca o de la nta y () el tipo de e la.</p> <p>(i) Estado e tidades a tónomas y m cpos gles as y e tidades s f es de l cro debidam te a tonzadas personas dedicadas a la activdad agrope ua a co g eso brutos an ales meno es de B/150 000.</p> <p>() rentas deriv das del come co m tmo te nacio al de a es con matrícula panameña y de matrícula tra jera a condició de reciprocidad y e tas de la enajenació de naves de come c t acional mal c ladas en Panam nte eses de depósitos y c ntas e ba cos establecidos en Pa amá te eses de alores p blicos y de alo es p ados e este l tmo caso bajo ciertas condiciones tereses y com s ones pagados po bancos e Panamá a bancos y entidades fnanc e as nternacionales bajo ciertas co d ciones pagos de regal as de Zona Libre a e tidades del e tenor dividendos y t lidades de pequeñas sociedades.</p> <p>Hay dive sas e on raciones co ceddas al ampa o de reg me s legales de fome lo y p omocion de determ ados sectores y act dades.</p> |

| PAIS PANAMA | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Tipo de Impuesto | Sujeto Pasivo | Hecho gravable | Base Tributaria | Alicuotas | Exenciones y Deducciones |
| 2 Impuestos a la transferencia de bienes y servicios | | | | | |
| 2.1 Impuesto sobre el Valor Añadido Impuesto sobre la Transferencia de Bienes corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) Normativa básica Art. 1057 Código Fiscal Decreto 84 de 26 de agosto de 2005 Potestad Tributaria Estado Naturaleza del Impuesto Impuesto directo IVA tipo consuntivo aplicado según técnica impuesto contra impuesto | Son comprendidos () los que realizan hechos generados en el ejercicio habitual de sus actividades comerciales industriales y de servicios siempre que sus ingresos brutos totales en el año (operaciones gravadas y exentas) superen B/36 000 y () los importados de bienes gravados Son agentes de retención () las entidades públicas que paguen o acredite por montos superiores a B/20 000 a los contribuyentes por operaciones de bienes y servicios gravados debiendo retener el 50% del ITBMS () Quiénes pague a proveedores del exterior debiendo retener el 100% del ITBMS y () Las sociedades de hecho debiendo retener el 50% del ITBMS sobre las facturas pagadas a sus proveedores de bienes y servicios gravados | () Transferencias de bienes corporales muebles gravadas en Panamá () Prestación de servicios incluidos los de carácter personal bajo el código de dependencia () Importaciones | () Precio de la transferencia de bienes y de la prestación de servicios () El alcance CIF más puestos y gastos aduanales e impuestos Este solo es especial para los casos de permisos de bienes muebles afectado al comercio por sí de los bienes de la empresa esta antes y mientras y el aduana de los bienes La Base Tributaria es la diferencia entre el Débito Fiscal (impuestos percibidos o devueltos en el período fiscal) y el Crédito Fiscal (impuestos incluidos en las facturas de los bienes adquiridos y servicios recibidos en el mismo período) El impuesto se liquida mediante declaración y pago mensual. Los contribuyentes profesionales de dependientes y con promedio de ingresos brutos mensuales entre B/3 000 y B/5 000 liquidan y pagan el impuesto trimestralmente | Tasas aplicables sobre la Base Tributaria () General 5% () Bebidas alcohólicas 10% () Productos de tabaco 15% | () Quiénes tengan ingresos brutos anuales menores de B/36 000 () Transferencias de bienes y servicios por el Estado (excepto empresas comerciales industriales) de productos agropecuarios en estado natural de bienes y servicios de la categoría familiar (alimentos en general servicios de salud médicos combustibles servicios de energía telefónica y agua) transferencia de documentos egocables servicios de correo prestado por el Estado servicios de transporte de personas seguros servicios financieros y educativos transferencia de bienes y servicios relacionados con la comunicación social juegos de apuestas y damiento de bienes inmuebles residenciales servicios de expendio de alimentos siempre que se vendan bebidas alcohólicas Las exportaciones están exoneradas y sometidas al régimen de tasa cero |

| PAIS PANAMA | | | | | |
|--|---|--|--|--|---|
| Tipo de Impuesto | Sujeto Pasivo | Hecho gravable | Base Tributaria | Alicuotas | Exenciones y Deducciones |
| 3 Impuestos al Consumo Selectivos o específicos | | | | | |
| DISPOSICIONES COMUNES A ESTOS IMPUESTOS Normativa básica Hay dos impuestos () Impuesto Selectivo de Consumo (ISC) Título VI Libro Cuarto del Código Fiscal (arts 840 a 937) Decreto 85 de 26 de agosto 2005 () Impuesto al consumo de combustibles y derivados del petróleo Título XIX del Libro Cuarto del Código Fiscal (arts 1057-g a 1057-m-) Potestad Tributaria Del Estado Naturaleza del Impuesto impuestos reales e indirectos de tipo fásico (aplicados en las etapas de importación y fabricación) | Son contribuyentes los fabricantes e importadores de los bienes y servicios gravados autorizados a traspasar los impuestos a los consumidores y usuarios de los bienes y servicios gravados como los apostadores que eciba premios mayores de B/300 e máquinas tragamonedas. En este último caso las empresas privadas que operen juegos de azar son agentes de retención del impuesto. En el Impuesto sobre Combustibles Dado que Panamá no es país productor de petróleo los contribuyentes son las empresas importadoras de petróleo y el impuesto se aplica solo en dicha etapa y se traspasa a los consumidores y al consumidor final. | () Importadores y fabricantes de determinados vehículos a motores producidos de ados del tabaco bebidas alcohólicas y gaseosas y joyas y () Servicios de telesección por cable microondas y satelitales telefonía celular y cepillo telefónico móvil portatela () Premios mayores de B/300 en máquinas tragamonedas En el Impuesto sobre Combustible Importación de combustibles y productos derivados del petróleo | En las importaciones la base es el precio CIF si no se conociera el mismo será el valor FOB más 15% () Bebidas alcohólicas el litro o el grado alcohólico por litro según los bebs gados () Cigarillos la base tributaria es el precio de venta al consumidor final establecido por la Dirección General de los () Vehículos automotore y joyas Precio de venta o CIF si mayo cluyendo en el mismo las prestaciones accesorias tales como flete y ases gastos de taller adquisición de partes de fabricación Se deducen las devoluciones y descuentos () Importación del producto terminado en las máquinas tragamonedas En el impuesto a los combustibles y derivados de petróleo la base tributaria es el valor | () Bebidas gaseosas 5% sobre precio de venta de fabricante o CIF () Bebidas alcohólicas B/0 035 por gado alcohol por litro y otras B/0 05 por litro () Cigarrillos B/0 05 por litro () Cervezas B/0 1325 por litro () Vehículos a motores y joyas 5% sobre precio de venta o CIF () servicios gravados 5% sobre el precio de facturado del servicio () 7% sobre el premio en las máquinas tragamonedas En el impuesto a los combustibles y derivados del petróleo la base tributaria es B/0 13 0 15 0 25 y 0 60 por galón según los bebs gados | Vehículos para transporte terrestre de personas con valor CIF de hasta B/16 000 o de B/18 000 si se trata de vehículos con tracción las 4 ruedas Vehículos de tractores y tractores y papeles de a s y eros a es d transporte nacional Por tratarse de impuesto de importación el mismo o está dado en las operaciones a las importaciones oncedas por las leyes de fomento y promoción |

| PAIS PANAMA | | | | | |
|---|---------------|----------------|-----------------|-------------|--------------------------|
| Tipo de Impuesto | Sujeto Pasivo | Hecho gravable | Base Tributaria | Alicuotas | Exenciones y Deducciones |
| 3.1 Impuesto sobre las bebidas alcohólicas I sobre la Cerveza I sobre el Vino y Bebidas Fermentadas I sobre Productos Intermedios I sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas | VER PUNTO 3 | VER PUNTO 3 | VER PUNTO 3 | VER PUNTO 3 | VER PUNTO 3 |
| 3.2 Impuestos al tabaco y sus derivados I sobre las Labores del Tabaco | VER PUNTO 3 | VER PUNTO 3 | VER PUNTO 3 | VER PUNTO 3 | VER PUNTO 3 |
| 3.3 Impuestos a la gasolina y al petróleo I sobre Hidrocarburos | VER PUNTO 3 | VER PUNTO 3 | VER PUNTO 3 | VER PUNTO 3 | VER PUNTO 3 |

| PAIS PANAMÁ | | | | | |
|--|--|--------------------------------------|--|--|--|
| Tipo de Impuesto | Sujeto Pasivo | Hecho gravable | Base Tributaria | Alicuotas | Exenciones y Deducciones |
| 4 Impuestos sobre la propiedad | | | | | |
| 4.1 Impuestos sobre la propiedad inmobiliaria Impuesto sobre los Bienes Inmuebles Impuesto sobre Bienes Inmuebles Normativa básica Título II del Libro C. Artículo del Código Fiscal-CF (arts 763 a 797) Art. 81 Ley 6 de 2005 En materia de operaciones son importantes las contenidas en diversas leyes de fomento y promoción Potestad Tributaria Del Estado Naturaleza del Impuesto Impuesto directo y real aplicado sobre el valor de cada inmueble | El contribuyente es el propietario o poseedor de cada inmueble. Por tratarse de un impuesto real el impuesto se grava al inmueble con independencia de su propietario. | Propiedad o posesión de un inmueble. | La base tributaria es cualquier de los siguientes: a) el valor de la propiedad y mejoras; el que sea mayor. () Valor catastral fijado por la Dirección General de Catastro (DGC) () Valor de la adquisición o el contrato de compra y venta. () Valor de caso de sucesión hereditaria. | Tasa progresiva entre 1.75% y 2.10% aplicada por tramos de la base tributaria. Este mismo monto imponible de B/20 000. El artículo 766 A del CF determina la aplicación de la tasa progresiva entre 0.70% y 1% (con mismo monto imponible de B/30 000) para los contribuyentes que este día el pago del impuesto y pisen antes del 3 de agosto de 2006 al que sea aceptado por la DGC. En este caso el valor podrá ser modificado por la DGC y los siguientes 5 años. | Entre las medidas operacionales de este impuesto se destaca: () Sobre las mejoras construidas a partir del 1 de octubre de 2005 la exoneración es de 5 a 15 años según el valor y destino de las mismas. () Propiedades del Estado y entidades autónomas y municipales. () El impuesto es elgoso y sus fines de lucro. (IV) Tasa de deducción de entidades educativas privadas podrá deducir del impuesto el importe de becas concedidas a estudiantes. () Tasa de deducción de hospitales privados podrá deducir del impuesto el importe de los servicios prestados por períodos de escasos recursos. () Propiedades agropecuarias con suelo adecuado y valor de hasta B/100 000. Hay medidas operacionales concedidas por leyes especiales de fomento (Ismo Casco Antiguo de la Ciudad de Panamá etc). |

| PAIS PANAMA | | | | | |
|---|--|---|--|---|--------------------------|
| Tpo de Impuesto | Sujeto Pasivo | Hecho g a a ble | Base Tr butar a | Al cuotas | Exenciones y Deducc ones |
| 4 2 Impuestos sobre el Patrimonio | (IPC) | | | | |
| Impuesto sobre el Patrimonio | So co i b ye te las pe so s at ales y j d cas q e eal ce habitualme te | (IPC) | (IPC) | (IPC) | |
| Además del Impuest de Inmuebles hay dos mpuestos qu gravan total o parcialmente el patrimonio | actividades come ciales e ndustriales en el p s Requ e e a t zación co cedida a t a és de la e ped có de na L cenci q e co lle a además el pago de u mpue to an al | Posee Capital o Act u o Neto (Act u o T tal me os Pa o Total) | Act u o Neto Del Pas o se e el yen l s umas que u a suc sal s bsida a ade d a a asa atriz e l e te o | 2% sobre el Act u o Neto El mpuesto m n mo son B/100 y el mpuesto má mo es B/40 000 | |
| () Imp esto sob e Patentes Comerciales e l d strales (IPC) | | | (ISBFCC) | (ISBFCC) | |
| () Impuest sob e Banco Fna ce as y Casas de Cambio (ISBFCC) | | ISBFCC) | () Ba co c Lce ca Ge ral La base l b l a es el Act u o T tal | (i) Ba cos de L c Ge eral El mpuesto oscila e tre B/50 000 y B/350 000 a uales seg el monto de sus Act u os totales | |
| Normativa básica | (ISBFCC) | () Ba cos de L cenci Ge e al Te enc a de Act os | () B os Lice ca l te nació l P ga u mpue to anual fjo | () Ba cos co Lce a Internacio al o d Represe lació Imp esto fjo a ual de B/50 000 | |
| (IPC) Título X del Código Fiscal (arts 1004 a 1008) Ley 25 de 26 agosto 1994 | Son contribuyentes los bancos e t dades f i a cieras o bancarias y las casas de cambio establecidos e Panama | () Ba cos o L cenci Int maco al de Rep ese tació Casas de Cambio y Ba cos de Fomento y Microf anzas Se apl ca u mpuesto a al fjo | () Casas de Cambio Paga mp esto a al fjo | () Ba cos co Lce a Internacio al o d Represe lació Imp esto fjo a ual de B/50 000 | |
| (ISBFCC) Tít lo XI del Cód go F scal (arts 1010 a 1012) | | () E t dades fna ce as Te n Capital Pagado | () E t dades f an e as no bancarias La bas tnbuta a es el Capital Pagado | () Casas de Cambio Impuesto fjo a ual de B/2 500 | |
| Potestad Tributana Del Estado | | | () Ba co de Fome to y Microf a z s Impuesto a al fjo | (iv) E t dades f nancieras no ba ca as Imp esto anual d 2 5% sob e el Capital Pagado co ma mo d B/12 500 | |
| Naturaleza del Impuesto Impuestos a uales di ectos y reales | | | | () Ba co de Fom nto y Microf an as Imp esto a al fjo de B/15 000 | |

| PAIS PANAMÁ | | | | | |
|---|---------------|----------------|-----------------|-----------|--------------------------|
| Tipo de Impuesto | Sujeto Pasivo | Hecho gravable | Base Tributaria | Alícuotas | Exenciones y Deducciones |
| <p>4.3 Impuestos a las herencias legados y donaciones</p> <p>Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones</p> <p>NO EXISTE</p> <p>Normativa básica</p> <p>Potestad Tributaria</p> <p>Naturaleza del Impuesto</p> | | | | | |

| PAIS PANAMA | | | | | |
|--|--|---|---|--|---|
| Tipo de Impuesto | Sujetos pas os | Hecho imponible | Base de cotizaci3n | Alcuotas | Exenciones y Deducciones |
| 5 Contribuciones a la seguridad Social | | | | | |
| <p>Normativa b3sica</p> <p>Decreto Ley 14 de 27 agosto 1954 (Org3n co de la Caja de Seguro Social)</p> <p>C3digo de Trabajo</p> <p>Ley 17 de 1 de mayo 2005 (e s s p e s o)</p> <p>Potestad Tributaria</p> <p>El Estado</p> <p>Naturaleza de las cotizaciones</p> <p>Las contribuciones de los patronos son impuestos directos. Las contribuciones de los trabajadores son contribuciones especiales de seguridad social.</p> | <p>Los contribuyentes</p> <p>a) Patronos o empleadores con actividades comerciales y de servicios en la Rca de Panamá</p> <p>b) Trabajadores bajo relaci3n de dependencia segun el C3digo de Trabajo</p> <p>Los patronos o empleados deben pagar a la CSS las contribuciones de los trabajadores</p> | <p>Como obligaci3n general de solidaridad de trabajo segun la ley org3nica de la CSS y el C3digo de Trabajo</p> <p>Como obligaci3n general de afiliaci3n a la CSS es obligatoria para todos los patronos. Es obligatoria para los trabajadores dependientes o agremiados para los profesionales y para los trabajadores al servicio de mismo es diplomáticos acreditados en Panamá.</p> | <p>La base de cotizaci3n es el sueldo definido como la remuneraci3n total gratificaci3n bonificaci3n o m s o participaci3n e beneficios c3c o es o alor e d e o y e espece que eciba el trabajador del patrono o empleador o de cualquier peso a t3l o j d ca como el b3c i o o co o cas o de estos</p> | <p>Patronos</p> <p>12.25 % sobre la retenci3n (incluye 1.50% para el Fondo de Seguro Educativo)</p> <p>Adem3s a la fa e t e 0.98% y 5.67% para c b Resgos Profesionales e c e t a s a c t i d a d e s</p> <p>Trabajadores</p> <p>8.50% (incluye 1.25% para el Fondo de Seguro Educativo)</p> | <p>Se excepta a los viaticos dietas p e a v i o s</p> <p>Tambi3n se exceptan las gratificaciones de antiguedad y los gastos de representaci3n mensual siempre que no excedan a un mes de sueldo. En el caso de ceder se gr a a s3lo la d e f e n c i a. Se excepta la participaci3n e beneficios que otorga el empleador a s t a b a j a d o e s s e m p e y c a n d o e s t a p a r t i c i p a c i3n b e n e f i c i3n a o m e s d e l 70% d e l o t r a b a j a d o r s d e l a e m p e s a y o e x c e d a n s u s t i t u a e l t o t a l d e l s a l a r i o a l E d i c h o p o r c e n t a j e o s e c o n s i d e r a a l o s j e c t i v o s y e m p l e a d o s q u e s e a s o c i o s o a c c o s t i s d e l e m p l e a d o r o p a t r o n o s e s t e f e a p e r s o n a j u r i d i c a s a l o s p a e t e s d e l o s e j e c u t i v o s s o c i o s o a c c o s t a s d e t r o d e l c u a r t o g a d o d i c o s a g d d o s e g n d o d e a f i d a d. S i e l e m p l a d o f u e r a a p e s o a t a l e c t u a d e d i c h o p o r c e n t a j e a l o s p a e t e s y d e c i o s n l o s e f e d o s g a d o d e p a e n t e s c o a l o s d u e o s d e l a e m p s a y l o s e j e c t i v o s d e l a m i s m a</p> <p>Finalmente se excepta del pago de las cuotas las s m a s q u e e c i b a e l t a b a j a d o r e c o e p t o d e i n d e m n i c i3n p o r d i d a s c o m o l s s m a s q u e e c i b a l s e r v i d o e s p b l i c o q u e o j a p l a n e s d e l r o d i t a r i o</p> |

| PAIS PANAMA | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|
| Tipo de Impuesto | Sujeto Pasivo | Hecho gravable | Base Tributaria | Alicuotas | Exenciones y Deducciones |
| 6 Derechos arancelarios | | | | | |
| <p>Normativa básica</p> <p>Ley 41 de 1 julio 1996 (ley marco aduanera)</p> <p>Decreto de Gabinete (DG) 41 de 11 diciembre 2002 (Régimen aduanero)</p> <p>Ley 30 de 8 octubre 1984 (Factores y sanciones aduaneras)</p> <p>Libro VII Código Fiscal (Procedimiento administrativo en materia fiscal)</p> <p>Ley 16 de 29 de agosto 1979 (Estructura de la Dirección General de Aduanas)</p> <p>DG 13 de 19 marzo 2003 (Arancel Aduanero)</p> <p>Potestad Tributaria</p> <p>El Estado</p> <p>Naturaleza del Impuesto</p> <p>El impuesto aplicado especialmente a las importaciones es de naturaleza económica</p> | <p>Son contribuyentes quienes realicen actividades gravadas a través de las destituciones de los competidos de los regímenes aduaneros (basado en importaciones)</p> | <p>Realización de actividades gravadas e las destituciones de los regímenes aduaneros (especialmente importaciones)</p> <p>Los portadores de mercancías importadas</p> | <p>Hay dos bases tributarias</p> <p>a) General (Valor CIF)</p> <p>b) Específico (por ejemplo alcohol, etc)</p> | <p>Están en el Anexo de Importaciones que se modificó por Decreto del Órgano Ejecutivo</p> | <p>Importaciones de mercancías y bienes de uso docente por el Estado de los artículos de la industria y actividades sin fines de lucro de mercancías bajoceros teraconales y bilaterales de comercio autorizados por ley (El Salvador y Taiwan) de miembros del cuerpo diplomático acreditado en Panamá</p> <p>Equipos y material de diagnóstico y escenas puestas bajo ciertas condiciones</p> <p>Equipos y aparatos médicos para hospitales que se piden en el país</p> <p>Equipos e implementos para la fuerza pública</p> <p>Hay sumas de honorarios contempladas en leyes especiales de fomento y promoción (por ejemplo Casco Antiguo de la ciudad de Panamá zonas procesadas para la exportación Ciudad del Saber Zona Especial de Desarrollo de Transporte Público Terrestre Zonas Libres de Petróleo)</p> |

| PAIS PANAMA | | | |
|---|--|------------|--|
| Tipo de Impuesto | Potestad normativa | Naturaleza | Metodos e Instrumentos |
| 7 Aspectos Internacionales de la Tributación | | | |
| <p>7.1 Mecanismos para evitar la doble imposición</p> <p>Normativa básica</p> <p>Panamá aplica el principio de fuente territorial con carácter de exclusivo a residentes y no residentes. En consecuencia no tiene normas jurídicas e presas para eliminar la doble imposición la que básicamente se evita a través del mecanismo de crédito de impuesto a la renta. Lateralmente por aquellos países que aplican el principio de domicilio para gravar a sus residentes por rentas obtenidas en el exterior.</p> | <p>Existen tratados tributarios bilaterales establecidos para evitar la doble imposición en materia de transporte internacional.</p> <p>No existen tratados tributarios complementarios tratados sobre el cambio de formación tributaria.</p> <p>No obstante Panamá se ha comprometido con la OCDE a celebrar tratados de intercambio de información de tipo "full disclosure" cuyo alcance se encuentra actualmente bajo estudio en el Foro Global de la OCDE en el que participa Panamá.</p> | | <p>Según la ley 25 de 30 noviembre 1002 (Zonas procesadoras para la exportación) se establece que la exención del impuesto sobre la renta allí concedida se aplica a la medida que la misma sea aceptada como cedente el país de residencia del contribuyente.</p> |

| | | | |
|---|--|--|--|
| <p>7.2 Precios de Transferencia</p> <p>Normativa básica</p> <p>No existen normas jurídicas que prescriban sobre esta materia. La administración tributaria tiene facultades para determinar el valor real de cualquier transacción pero no tiene expresamente facultad para determinar el valor de mercado.</p> | | | |
|---|--|--|--|

PAÍS PANAMA

| Tipo de impuesto | Sujeto Pas o | Hecho gra able | Bas Tr butar a | Al cuotas | Exenc ones y deducc ones |
|---|--|---|----------------|--|--|
| 7.3 Tributación para no residentes | | | VER ALICUOTAS | <p><i>Regla general</i></p> <p>El agente debe aplicar las alícuotas de los arts 699 (s el cobro de los derechos de persona jurídica) y 700 (s el cobro de los derechos de persona física) del Código Fiscal sobre el 100% de las pagadas o acreditadas. <i>Esta regla no aplica a los casos especiales</i></p> <p><i>Casos especiales</i></p> <p>a) Tratados de pagos o acreditamientos en concepto de honorarios, gastos por echos de a to egal a de echos de lla e ma cas de láb ca o d come co patentes de e co k ow how cono cm e tos tec ológ cos y ce tífico sec elos d st ales o com cales en la medda q e d chos s rvcos cida sobre la producc o de eta de f te p ame a o la conserv co de la msm y su alo haya do cons de do como gasto ded cble po l pe so a a am q e se b fce o el serv o esta ltma debe á ete r apl a d l ta f te los Arts 699 (p rso j dca) ó 700 (p s t) del Cód J F cal o el 50% d l s ag o a e l t L te o t t</p> | <p>Esta regla se aplica al pago de dividendos, otros distribuidos por parte de sociedades (s f e a ete cón definitiva del 10% o 20% segun se nd có a t s e el punto 1.2) n tampoco en los casos especiales que se e ponen seg dame te</p> <p>No se ete sobre eg la pagadas desde emp esas e la Zona L b e de Coló</p> <p>No se rete e s b e mportes e co cepto de reembolso que las entidades d l te ior le asg e a s s s cursales o s bsida as e Panamá y q a la ea reembolsadas po tas</p> <p>Las pe so as aturales o j r d cas q po azó de s s acti dades de negocos t nacionales d sarrolle oper cio es fue a de Pa ama que le sea requere das para la ge erac o de fue te pa ame o esta obligada a etene sob e los pagos q e efect e po aquello b e es y serv cos q e se fn ce co talen o je te totalme te f a de Pa ama</p> <p>Se t e c d el pago o cedtame to e efect a al ap d ado o ep se t te local del be fca o ad do e el te</p> |
| Impuesto sobre la Renta de No Residentes | Son contribuyentes las personas físicas y jurídicas residentes en el extranjero que perciben ingresos de fuente panameña | Pago o cedtame to de e las de f e te pa amena | | | |
| Normativa básica Parágrafo 1B Art 694 Art 701 y Art 733 (Código Fiscal CF) | | | | | |
| Arts 106 148 y 149 Decreto 170 de 27 octubre 1993 | Son agentes de el o las pe so as Pa ama q e paga o acred ta e las a los c l b y tes | | | | |
| Potestad Tributaria Del Estado | | | | | |
| Naturaleza del Impuesto Impuesto sobre la renta directo y real | | | | | |

| | | | | | |
|--|--|--|--------------|---|---|
| | | | VERALICUOTAS | <p>b) Pagos o acéditamiento sobre concepto de intereses comisionados y otros cargos por fiancamento sobre el 50% pécunia de las tarifas de los arts 699 o 700 según proceda. El retiene con este carácter por sí solo.</p> <p>c) Táládose de intereses sobre bonos obligaciones y otros valores egistrados en la Comisión de Valores la que se cobra del 5% sobre el total y tiene carácter de fijo.</p> <p>d) Que es costumbre a artistas y profesionales del deporte y otros similares debe retener el 15% del total según el tipo de contrato y su carácter de fijo.</p> <p>e) Pagos y acéditamiento a empresas de las industrias de producción y distribuidoras de películas y programaspaidos y otros se debe retener el 6% sobre el total con carácter de fijo.</p> | <p>No se retiene sobre intereses y comisiones recibidos de bancos establecidos en Panamá de préstamos de organismos nacionales y gobiernos extranjeros y ciertos casos de seguros e traeros y préstamos para la actividad agropecuaria.</p> <p>No se retiene cuando se trata de valores públicos.</p> |
|--|--|--|--------------|---|---|

Anexo 2

**Convenio Hispano Estadounidense para evitar la doble imposición y
prevenir la evasión fiscal**

CONVENIO HISPANO ESTADOUNIDENSE

BOE 22 12 1990 num 306 [pág 38251] RECTIFICACIONES BOE 24 2 1993
num 47 [pág 5881]

INSTRUMENTO de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los Impuestos sobre la renta hecho en Madrid el 22 de Febrero de 1990 (Boletín Oficial del Estado de 22 de diciembre de 1990)

JUAN CARLOS I
REY DE ESPAÑA

Por cuanto el día 22 de febrero de 1990 el Plenipotenciario de España firmo en Madrid juntamente con el Plenipotenciario de los Estados Unidos de América nombrados ambos en buena y debida forma al efecto el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta formando parte integrante del mismo un Protocolo anejo

Vistos y examinados los treinta artículos del Convenio y el texto del Protocolo

Concedida por las Cortes Generales la autorización prevista en el artículo 94 1 de la Constitución

Vengo en aprobar y ratificar cuanto en él se dispone como en virtud del presente lo apruebo y ratifico prometiendo cumplirlo observarlo y hacer que se cumpla y observe puntualmente en todas sus partes a cuyo fin para su mayor validación y firmeza mando expedir este Instrumento de Ratificación firmado por Mí debidamente sellado y refrendado por el infrascrito Ministro de Asuntos Exteriores

Dado en Madrid a 25 de octubre de mil novecientos noventa JUAN CARLOS R El Ministro de Asuntos Exteriores *Francisco Fernández Ordóñez*

CONVENIO ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL RESPECTO DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

El Reino de España y los Estados Unidos de América deseando concluir un Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta han acordado lo siguiente

Artículo 1 *Ámbito general*

- 1 Este Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes salvo que en el propio Convenio se disponga otra cosa
- 2 El Convenio no limita en forma alguna las exclusiones exenciones deducciones créditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro
 - a Por las leyes de cualquiera de los Estados contratantes o
 - b Por cualquier otro acuerdo entre los Estados contratantes
- 3 No obstante las disposiciones del Convenio excepto las contenidas en el apartado 4 un Estado contratante puede someter a imposición a sus residentes [tal como se definen en el artículo 4 (residencia)] y por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos como si el Convenio no hubiese entrado en vigor
- 4 Las disposiciones del apartado 3 no afectarán
 - a A los beneficios concedidos por un Estado contratante con arreglo al apartado 2 del artículo 9 (Empresas asociadas) con arreglo al apartado 4 del artículo 20 (pensiones anualidades pensiones alimenticias y ayudas por hijos) y con arreglo a los artículos 24 (deducción por doble imposición) 25 (no discriminación) y 26 (procedimiento amistoso) y
 - b A los beneficios concedidos por un Estado contratante con arreglo a los artículos 21 (funciones públicas) 22 (estudiantes y personas en prácticas) y 28 (agentes diplomáticos y funcionarios consulares) a personas que no sean nacionales ni tengan estatuto de inmigrante en ese Estado

Artículo 2 *Impuestos comprendidos*

- 1 Los impuestos existentes a los que se aplica este Convenio son
 - a En España
 - i El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y
 - ii El Impuesto sobre Sociedades

- b En los Estados Unidos Los impuestos federales sobre la renta que establece el Código de Rentas Internas (excluidas las contribuciones a la Seguridad Social) y los impuestos especiales sobre las pñmas de seguros pagadas a aseguradores extranjeros y sobre fundaciones privadas Sin embargo el Convenio se aplicará a los impuestos especiales sobre las pñmas de seguros pagadas a aseguradores extranjeros solamente en la medida en que los riesgos cubiertos por tales pñmas no hayan sido reasegurados con personas que no tengan derecho a la exención de dichos impuestos con arreglo a éste o a cualquier otro Convenio aplicable a los mismos
- 2 El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o le^o instituyan Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán mutuamente los cambios importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales y las publicaciones oficiales relativas a la aplicación del Convenio

Artículo 3 Definiciones generales

- 1 A los efectos del presente Convenio a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente
 - a El término «España» significa el Estado español y en sentido geográfico el territorio del Estado español incluyendo cualquier zona exterior al mar territorial en la que de acuerdo con el Derecho internacional y su legislación interna el Estado español pueda ejercer en el futuro jurisdicción o derechos de soberanía respecto del suelo y subsuelo marinos y aguas suprayacentes y de sus recursos naturales y
 - b La expresión «Estados Unidos» significa los Estados Unidos de América y en sentido geográfico sus estados el Distrito de Columbia su mar territorial y cualquier zona exterior a su mar territorial en la que de acuerdo con el Derecho internacional y su legislación interna los Estados Unidos puedan ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del suelo y subsuelo marinos y aguas suprayacentes y de sus recursos naturales
 - c Las expresiones «un Estado contratante» y «el otro Estado contratante» significan España o Estados Unidos según el contexto
 - d El término «persona» comprende las personas físicas

- las sociedades y cualquier otra agrupación de personas
 - e El término «sociedad» significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos
 - f Las expresiones «empresa de un Estado contratante» y «empresa del otro Estado contratante» significan respectivamente una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante
 - g El término «nacional» significa
 - i Toda persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante y
 - ii Toda persona jurídica asociación o entidad constituida conforme a la legislación vigente en un Estado contratante
 - h La expresión «tráfico internacional» significa todo transporte por buque o aeronave salvo cuando dicho transporte se realice solamente entre lugares situados en el otro Estado contratante
 - i La expresión «autoridad competente» significa
 - i En el caso de España El Ministro de Economía y Hacienda o su representante autorizado y
 - ii En el caso de Estados Unidos El Secretario del Tesoro o su delegado
- 2 2 Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante cualquier término no definido en el mismo tendrá a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente y sin perjuicio de las disposiciones del artículo 26 (procedimiento amistoso) el significado que se le atribuya por la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio

Artículo 4 Residencia

- 1 A los efectos de este Convenio la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sometida a imposición en el por razón de su domicilio residencia sede de dirección lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza analoga Sin embargo esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en ese Estado
- 2 Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes su

situación se resolverá de la siguiente manera

- a Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)
 - b Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados se considerará residente del Estado donde viva habitualmente
 - c Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos se considerará residente del Estado del que sea nacional
 - d Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso mediante acuerdo amistoso
- 3 Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea persona física sea residente de ambos Estados contratantes las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver la cuestión mediante acuerdo amistoso y determinar el modo de aplicación del Convenio a esa persona Si las autoridades competentes no pudieran alcanzar un acuerdo dicha persona no se considerara residente de ninguno de los Estados contratantes excepto respecto de los pagos a que se refieren los apartados 1 a 4 del artículo 10 (dividendos) el artículo 11 (intereses) y el artículo 12 (cánones) efectuados por esa persona

Artículo 5 Establecimiento permanente

- 1 A los efectos del presente Convenio la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad
- 2 La expresión «establecimiento permanente» comprende en especial
 - a Las sedes de dirección
 - b Las sucursales
 - c Las oficinas
 - d Las fábricas
 - e Los talleres y
 - f Las minas los pozos de petróleo o de gas las canteras o

- cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales
- 3 Las obras de construcción instalación o montaje o las instalaciones o plataformas o barcos de perforación utilizados para la exploración o explotación de recursos naturales solo constituyen establecimiento permanente si su duración excede de seis meses

A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este apartado las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del artículo 9 (empresas asociadas) se considerarán realizadas por la empresa mencionada en último lugar si las actividades de ambas empresas coinciden sustancialmente a menos que se realicen simultáneamente

- 4 No obstante las disposiciones precedentes de este artículo se considerará que la expresión «establecimiento permanente» no incluye
- a La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa
 - b El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas exponerlas o entregarlas
 - c El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa
 - d El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa
 - e El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio
 - f El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e) siempre que en conjunto la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio
- 5 No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que es de aplicación el apartado 6 actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado

respecto de todas las actividades que esa persona realice para la empresa a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios no hubieran determinado la consideración de este lugar fijo como establecimiento permanente con arreglo a las disposiciones de ese apartado

- 6 No se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice actividades en ese Estado por medio de un corredor un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad
- 7 El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o realice actividades en ese otro Estado (ya sea mediante establecimiento permanente o de otra manera) no convierte por sí solo a cualquiera de tales sociedades en establecimiento permanente de la otra

Artículo 6 Rentas Inmobiliarias

- 1 Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado
- 2 La expresión «bienes inmuebles» tendrá el significado que le atribuya el Derecho del Estado contratante en que los bienes en cuestión estén situados. La expresión incluye en cualquier caso los bienes accesorios, el ganado y el equipo utilizados en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones del Derecho privado relativas a los bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos variables o fijos en contraprestación por la explotación o el derecho a la explotación de depósitos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques, aeronaves y contenedores utilizados en el tráfico internacional no tienen la consideración de bienes inmuebles
- 3 Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a las rentas derivadas del uso directo, arrendamiento o uso en cualquier otra forma de los bienes inmuebles
- 4 Las disposiciones de los apartados 1 y 3 son aplicables igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes

- 5 Cuando la propiedad de acciones u otros derechos en una sociedad u otra entidad atribuya a su dueño el derecho al disfrute de los bienes inmuebles detentados por la sociedad o entidad las rentas del uso directo arrendamiento o uso en cualquier otra forma de tal derecho de disfrute pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que los bienes inmuebles estén situados

Artículo 7 Beneficios empresariales

- 1 Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que la empresa realice o haya realizado actividades en el otro Estado contratante mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera los beneficios pueden someterse a imposición en el otro Estado pero solo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente
- 2 Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3 cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta e independiente que realizase las mismas o similares actividades en las mismas o similares condiciones
- 3 Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente incluyendo los gastos de investigación y desarrollo los intereses y otros gastos similares y una participación razonable en los gastos de dirección y generales de administración tanto si se efectuaron en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte
- 4 No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías para la empresa
- 5 A los efectos de este Convenio los beneficios imputables al establecimiento permanente comprenderán solamente los beneficios o las pérdidas derivados de los activos o las actividades del establecimiento permanente y se determinarán cada año por el mismo método a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma

- 6 Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del Convenio las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo

Artículo 8 Transporte marítimo y aéreo

- 1 Los beneficios de una empresa de un Estado contratante obtenidos de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado
- 2 Las disposiciones del apartado 1 se aplicarán también a los beneficios obtenidos de la participación en un «pool» en una explotación en común o en un organismo internacional de explotación

Artículo 9 Empresas asociadas

- 1 Cuando
 - a Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante o
 - b Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante

y en uno y otro caso las dos empresas estén en sus relaciones comerciales o financieras unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir esas condiciones y que de hecho no se han obtenido a causa de las mismas pueden ser incluidos en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia

- 2 Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado y someta en consecuencia a imposición los beneficios respecto de los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado y los beneficios así incluidos son beneficios que se hubieran obtenido por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos empresas independientes ese otro Estado efectuará el ajuste correspondiente del montante del impuesto percibido sobre esos beneficios Para la determinación de dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio consultándose las autoridades competentes de los Estados contratantes en caso necesario

Artículo 10 Dividendos

- 1 Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado
- 2 Sin embargo dichos dividendos podrán también someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y conforme a la legislación de ese Estado pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante el impuesto así exigido no podrá exceder del
 - a 10 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea al menos el 25 por 100 de las acciones con derecho de voto de la sociedad que paga los dividendos
 - b 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos

Este apartado no afecta a la imposición de la Sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos

- 3 El término «dividendos» empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones u otros derechos excepto los de crédito que permitan participar en los beneficios así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuye El término «dividendos» incluye también los rendimientos de otras operaciones incluso las de crédito que atribuyan el derecho a participación en los beneficios en la medida en que se consideren como tales por la legislación del Estado contratante del que procedan los rendimientos
- 4 Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no serán aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos residente de un Estado contratante ejerce o ha ejercido en el otro Estado contratante del que es residente la sociedad que paga los dividendos una actividad industrial o comercial mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o presta o ha prestado en ese otro Estado servicios personales independientes mediante una base fija situada en el mismo y los dividendos son imputables a dicho establecimiento permanente o base fija En tal caso se aplicaran las disposiciones del artículo 7 (beneficios empresariales) o del artículo 15 (servicios personales independientes) según proceda

- 5 Un Estado contratante no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por una sociedad que no sea residente de ese Estado salvo en la medida en que los dividendos se paguen a un residente de ese Estado o sean imputables a un establecimiento permanente o a una base fija situada en ese Estado

Artículo 11 Intereses

- 1 Los intereses procedentes de un Estado contratante y obtenidos por un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado
- 2 Sin embargo dichos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses
- 3 No obstante las disposiciones del apartado 2
 - a Los intereses cuyo beneficiario efectivo sea un Estado contratante sus subdivisiones políticas o Entidades locales y las agencias gubernamentales que las autoridades competentes determinen de común acuerdo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado
 - b Los intereses de préstamos a largo plazo (a partir de cinco años) concedidos por Bancos u otras Instituciones financieras residentes de un Estado contratante solo pueden someterse a imposición en ese Estado y
 - c Los intereses pagados en relación con la venta a crédito de equipos industriales comerciales o científicos sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que el beneficiario efectivo de los intereses sea residente
- 4 El término «intereses» empleado en el presente artículo significa los rendimientos de los créditos de cualquier naturaleza con o sin garantía hipotecana y sin perjuicio del apartado 3 del artículo 10 (dividendos) con o sin derecho a participar en los beneficios del deudor y en particular los rendimientos de fondos públicos y de bonos u obligaciones incluidos las primas y lotes unidos a estos títulos bonos u obligaciones así como cualesquiera otras rentas que se sometan al mismo régimen que los rendimientos de los capitales prestados por la legislación del Estado contratante del que las mismas procedan Las penalizaciones por mora en el pago no tendrán la consideración de intereses a los efectos del

presente Convenio

- 5 Las disposiciones de los apartados 1 2 y 3 no serán aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses residente de un Estado contratante ejerce o ha ejercido en el otro Estado contratante del que proceden los intereses una actividad comercial o industrial mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o presta o ha prestado unos servicios personales independientes mediante una base fija situada en él y los intereses son imputables a ese establecimiento permanente o base fija En tal caso serán aplicables las disposiciones del artículo 7 (beneficios empresariales) o del artículo 15 (servicios personales independientes) según proceda
- 6 A los efectos de este artículo los intereses se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea el propio Estado o una subdivisión política Entidad local o residente de ese Estado Sin embargo cuando el deudor de los intereses sea o no residente de un Estado contratante tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o una base fija y tales intereses se soporten por ese establecimiento permanente o base fija los intereses se considerarán procedentes del Estado contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija
- 7 Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con otras personas el importe de los intereses habida cuenta del crédito por el que se pagan exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones las disposiciones de este artículo no serán aplicables más que a este último importe En tal caso el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio

Artículo 12 Cánones

- 1 Los cánones procedentes de un Estado contratante y obtenidos por un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado
- 2 Sin embargo dichos cánones pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado pero si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante el impuesto así exigido no podrá exceder del
 - a 5 por 100 del importe bruto de los cánones pagados por

- el uso o el derecho al uso de derechos de autor sobre obras literarias de teatro musicales o artísticas
- b 8 por 100 del importe bruto de los cánones percibidos como retribución por el uso o el derecho al uso de películas cinematográficas o películas cintas y otros medios de transmisión o reproducción de la imagen o el sonido y del importe bruto de los cánones por el uso o el derecho al uso de equipos industriales comerciales o científicos y por derechos de autor sobre obras científicas y
- c 10 por 100 del importe bruto de los cánones en los demás casos

No obstante las demás disposiciones de este apartado los cánones percibidos como retribución por prestaciones de asistencia técnica se gravarán al tipo aplicable a los cánones correspondientes a los derechos o bienes en relación con los que la asistencia técnica se presta A dicho efecto la base imponible se determinará con deducción de los costes de trabajo y de materiales en que se haya incurrido para la obtención de tales cánones

- 3 El término «cánones» empleado en este Convenio significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o el derecho al uso de derechos de autor sobre obras literarias de teatro musicales artísticas o científicas incluidas las películas cinematográficas o películas cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido las patentes marcas dibujos o modelos planos fórmulas o procedimientos secretos u otros derechos o bienes similares o por el uso o el derecho al uso de equipos industriales comerciales o científicos o por informaciones relativas a experiencias industriales comerciales o científicas También incluye los pagos por prestaciones de asistencia técnica realizadas en un Estado contratante por un residente del otro Estado cuando dicha asistencia se preste en relación con la utilización de derechos o bienes de esa naturaleza El término «cánones» incluye también las ganancias derivadas de la enajenación de dichos bienes o derechos en la medida en que las ganancias se determinen en función de la productividad uso o transmisión de los mismos
- 4 Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no serán aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones residente de un Estado contratante ejerce o ha ejercido en el otro Estado contratante de donde proceden los cánones una actividad industrial o comercial mediante un establecimiento permanente situado en

ese otro Estado o presta o ha prestado unos servicios personales independientes mediante una base fija situada en él y los cánones son imputables a ese establecimiento permanente o a esa base fija. En tal caso serán aplicables las disposiciones del artículo 7 (beneficios empresariales) o del artículo 15 (servicios personales independientes) según proceda.

- 5 A los efectos de este artículo los cánones se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el pagador sea el propio Estado o una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales o un residente de ese Estado. Cuando sin embargo el pagador de los cánones sea o no residente de un Estado contratante tenga en uno de los Estados contratantes un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la obligación de pago de los cánones y que soporten la carga de los mismos los cánones se considerarán procedentes del Estado en que estén situados el establecimiento permanente o la base fija. Cuando el pagador de los cánones no sea residente de ninguno de los Estados ni los cánones se soporten por un establecimiento permanente o base fija en uno de los Estados contratantes pero los cánones se refieran al uso o al derecho al uso en uno de los Estados contratantes de los bienes o derechos comprendidos en el apartado 3 los cánones se considerarán procedentes de ese Estado.
- 6 Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el pagador y el beneficiario efectivo de los cánones o de las que uno y otro mantengan con otras personas el importe de los cánones habida cuenta del uso, derecho o información por los que se paguen exceda del que hubieran convenido el pagador y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones las disposiciones de este artículo no serán aplicables más que a este último importe. En tal caso el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Artículo 13 Ganancias de capital

- 1 Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
- 2 Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en una Sociedad u otra

persona jurídica cuyo activo consista directa o indirectamente principalmente en bienes inmuebles situados en España pueden someterse a imposición en España

- 3 Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que estén afectos a un establecimiento permanente que una Empresa de un Estado contratante tenga o haya tenido en el otro Estado contratante o que estén afectos a una base fija de la cual un residente de un Estado contratante disponga o haya dispuesto en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes y las ganancias de la enajenación de tal establecimiento permanente (solo o con la totalidad de la Empresa) o de tal base fija pueden someterse a imposición en ese otro Estado
- 4 Además de las ganancias sometidas a imposición con arreglo a los apartados precedentes de este artículo las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones participaciones u otros derechos en el capital de una Sociedad u otra persona jurídica residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante si el perceptor de la ganancia de capital detentó durante el periodo de los doce meses precedentes a la enajenación una participación directa o indirecta de al menos el 25 por 100 del capital de dicha Sociedad o persona jurídica Tales ganancias de capital se considerarán obtenidas en ese otro Estado en la medida necesaria para evitar la doble imposición
- 5 Las ganancias obtenidas por una Empresa de un Estado contratante en la enajenación de buques aeronaves o contenedores explotados en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado
- 6 Las ganancias referidas en el artículo 12 (cánones) solamente pueden someterse a imposición con arreglo a las disposiciones del artículo 12
- 7 Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos de los mencionados en los apartados 1 a 6 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que sea residente el transmitente

Artículo 14 Imposición sobre sucursales

- 1 No obstante las restantes disposiciones del presente Convenio una Sociedad residente de España podrá someterse en los Estados Unidos a un impuesto adicional a la imposición aplicable con arreglo a las restantes disposiciones del mismo Dicho impuesto adicional no podrá exceder del

- a 10 por 100 de la «cuantía equivalente al dividendo» de los beneficios de la Sociedad que estén efectivamente vinculados (o se traten como efectivamente vinculados) a la realización de una actividad comercial o industrial en los Estados Unidos y sean imputables a un establecimiento permanente en los Estados Unidos o estén sometidos a imposición en los Estados Unidos con arreglo al artículo 6 (rentas de bienes inmuebles) o al apartado 1 del artículo 13 (ganancias de capital) y
 - b 10 por 100 del exceso si lo hubiere de los intereses deducibles en los Estados Unidos para la determinación de los beneficios de la Sociedad que sean imputables a un establecimiento permanente en los Estados Unidos o estén sometidos a imposición en los Estados Unidos con arreglo al artículo 6 (rentas de bienes inmuebles) o al apartado 1 del artículo 13 (ganancias de capital) sobre los intereses pagados por o con cargo a ese establecimiento permanente o actividad comercial o industrial en los Estados Unidos. Cuando se trate de Bancos residentes en España el impuesto aplicable con arreglo a este subapartado no podrá exigirse a un tipo superior al 5 por 100
- 2 No obstante las restantes disposiciones de este Convenio cuando una Sociedad residente de los Estados Unidos realice actividades empresariales en España mediante un establecimiento permanente ahí situado u obtenga rentas sometidas a imposición en España con arreglo al artículo 6 (rentas de bienes inmuebles) o al apartado 1 del artículo 13 (ganancias de capital) España podrá aplicar además de la imposición exigible conforme a otras disposiciones del presente Convenio y con arreglo a su legislación interna un impuesto sobre los beneficios imputables al establecimiento permanente o las rentas citadas más ambas netos del Impuesto sobre Sociedades relativo a dichos beneficios o rentas y sobre los intereses deducibles para la determinación de tales beneficios o rentas semejantes a los intereses a los que se refiere al apartado 1 b) El impuesto adicional no podrá exigirse a un tipo superior al 5 por 100 respecto de los intereses deducibles citados más ambas cuando se trate de Bancos residentes de los Estados Unidos ni a un tipo superior al 10 por 100 en los restantes casos

Artículo 15 Servicios personales independientes

- 1 Sin perjuicio de las disposiciones del artículo 7 (beneficios

explotados en tráfico internacional por una Empresa de un Estado contratante pueden someterse a imposición en ese Estado

Artículo 17 Limitación de beneficios

- 1 Una persona residente de un Estado contratante que obtenga rentas derivadas del otro Estado contratante tendrá derecho a los beneficios fiscales previstos en este Convenio en ese otro Estado contratante solamente si
 - a Dicha persona es una persona física o
 - b Dicha persona es un Estado contratante una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales o una de sus agencias institucionales de propiedad pública en su totalidad o
 - c Dicha persona es una organización privada no lucrativa de carácter religioso benéfico científico literario o educativo o una institución pública de carácter semejante o
 - d Dicha persona es una organización exenta de impuestos distinta de las referidas en el subapartado c) siempre que más de la mitad de los beneficiarios miembros o partícipes si los hubiere de dicha organización tenga derecho a los beneficios del presente Convenio o
 - e Las rentas derivadas del otro Estado contratante se obtienen en relación con o son accesorias a la realización activa por dicha persona de una actividad empresarial en el Estado mencionado en primer lugar (distinta de la realización o gestión de inversiones salvo en el caso de las actividades realizadas por Bancos o Compañías de seguros) o
 - f La persona que obtiene las rentas es una Sociedad cuya clase mayoritaria de acciones se negocia sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido o cuyas acciones de cada clase se detentan en más de un 50 por 100 por residentes de ese Estado contratante cuya clase mayoritaria de acciones se negocia sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido o
 - g Se satisfacen las siguientes condiciones conjuntamente
 - i Más del 50 por 100 del interés efectivo en esa persona (o en el caso de una Sociedad más del 50 por 100 del número de acciones de cada clase) pertenece directa o indirectamente a personas con derecho a la aplicación de los beneficios del Convenio conforme a los subapartados a) b) c)

- d) o f) o a ciudadanos de los Estados Unidos y
- ii Las rentas brutas de tal persona no se utilizan principalmente directa o indirectamente para atender obligaciones (incluyendo obligaciones en concepto de intereses o cánones) distintas de las contraídas con personas con derecho a la aplicación de los beneficios del Convenio conforme a los subapartados a) b) c) d) o f) o con ciudadanos de los Estados Unidos
- 2 Una persona que no tenga derecho a los beneficios del Convenio con arreglo a las disposiciones del apartado 1 podrá no obstante probar a las autoridades competentes del Estado del que proceden las rentas su derecho a los beneficios del Convenio. A tal efecto las autoridades competentes tomarán en consideración entre otros factores el hecho de que la constitución adquisición y mantenimiento de dicha persona y la realización de sus operaciones no haya tenido como uno de sus principales objetos el disfrute de los beneficios del Convenio
- 3 A los efectos del subapartado f) del apartado 1 la expresión «mercado de valores reconocido» significa
 - a Los mercados de valores españoles
 - b El sistema NASDAQ perteneciente a la Asociación Nacional de los Agentes de Bolsa Inc. y cualquier mercado de valores registrado en la Comisión de Cambio y Valores como mercado de valores nacional a los efectos de la Ley de Cambio y Bolsa de 1934 y
 - c Cualquier otro mercado de valores que se determine de común acuerdo por las autoridades competentes de los Estados contratantes
- 4 A los efectos del subapartado g) (ii) del apartado 1 la expresión «rentas brutas» significa los ingresos íntegros o cuando se trate de una Empresa dedicada a una actividad empresarial que incluya la fabricación o producción de bienes los ingresos íntegros con deducción de los costes directos de trabajo y de materiales que sean imputables a dicha fabricación o producción y se paguen o deban de pagarse con cargo a dichos ingresos

Artículo 18 Retribuciones de Consejeros

Las participaciones dietas de asistencia y otras retribuciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante por servicios prestados fuera de ese Estado contratante como miembro del Consejo de Administración de una Sociedad residente del otro Estado

contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado

Artículo 19 Artistas y deportistas

- 1 No obstante las disposiciones de los artículos 15 (Servicios personales independientes) y 16 (Servicios personales dependientes) las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo actor de teatro cine radio o televisión o músico o como deportista pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante excepto si la cuantía de los ingresos obtenidos por dicho artista o deportista de la realización de esas actividades incluidos los pagos por reembolso de gastos o los gastos soportados en su nombre no excede de 10 000 dólares USA o su equivalente en pesetas respecto del periodo fiscal considerado
- 2 Cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona dichas rentas pueden no obstante las disposiciones del artículo 7 (Beneficios empresariales) y el artículo 15 (Servicios personales independientes) someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista a no ser que resulte probado que ni el artista o deportista ni personas vinculadas al mismo participaron directa o indirectamente en los beneficios de esa otra persona en cualquier forma incluyendo la percepción de remuneraciones diferidas bonificaciones honorarios dividendos distribuciones de sociedades de personas («partnerships») u otras distribuciones
- 3 No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante como artista o deportista estarán exentas de imposición en el otro Estado contratante si la visita a ese otro Estado se financia sustancialmente con fondos públicos del Estado mencionado en primer lugar o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales

Artículo 20 Pensiones anualidades pensiones alimenticias y ayudas por hijos

- 1 Sin perjuicio de las disposiciones del artículo 21 (Funciones públicas)
 - a Las pensiones y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante que